

المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص
والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

طبعة عام 2020

الجزء الأول

يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين® أو IFAC® بتيسير عمل الهيكل والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد. ولا يتحمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كان سبب هذه الخسارة الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لإدارة الجودة والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة والمعايير الدولية لرقابة الجودة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد قام بنشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل 2021. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط www.iaasb.org. ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"المعايير الدولية لرقابة الجودة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصاصات "IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQC" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى [التصاريح](mailto:permissions@ifac.org) أو الاتصال على permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف +1 (212) 286-9344 فاكس +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ردمك: 978-1-60815-487-6

العلامات التجارية
والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®



المعايير الدولية للمراجعة®

المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™

المعايير الدولية لارتباطات الفحص™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لرقابة الجودة™

المعايير الدولية لإدارة الجودة™

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

التمهيد لإصدارات

المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد.

التمهيد لإصدارات
المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة
(سار اعتباراً من 2017/1/1م)

الفهرس

فقرة	
2-1	مقدمة
4-3	إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
4-3	الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
19-5	اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
11	المعايير الدولية للمراجعة
12	المعايير الدولية لرقابة الجودة
16-13	المعايير الدولية الأخرى
17	الحكم المهني
19-18	وجوب تطبيق المعايير الدولية
24-20	المواد غير الملزمة
22-21	مذكرات ممارسات المراجعة الدولية
23	مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى
24	نشرات المستشارين
25	اللغة

مقدمة

1. يهدف هذا التمهيد الخاص بإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة إلى تيسير فهم نطاق إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد واختصاصها، وفقاً لما هو موضح في اختصاصات المجلس.
2. يلتزم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد بهدف وضع مجموعة من المعايير الدولية والإصدارات الأخرى التي تحظى بقبول عام في جميع أنحاء العالم. ويعمل أعضاء المجلس على تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، عموماً، ولمهنة المحاسبة على مستوى العالم، خصوصاً. وقد يؤدي هذا إلى قيام الأعضاء باتخاذ موقف في إحدى المسائل لا يتوافق مع الممارسات الحالية المتبعة في دولهم أو مؤسساتهم أو لا يتوافق مع الموقف الذي يتخذه من رشحهم لعضوية المجلس.

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

3. تحكم إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد ارتباطات المراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة التي تُنفذ طبقاً للمعايير الدولية. وهي لا تُلغي الأنظمة أو اللوائح المحلية التي تحكم مراجعة القوائم المالية التاريخية أو ارتباطات التأكيد المتعلقة بمعلومات أخرى في دولة معينة والتي يلزم اتباعها وفقاً للمعايير الوطنية لتلك الدولة. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح المحلية عن معايير المجلس أو تعارضها معها في موضوع معين، فإن الارتباط الذي يُنفذ وفقاً للأنظمة أو اللوائح المحلية يصبح تلقائياً غير ملتزم بمعايير المجلس. ولا ينبغي للمحاسب المهني أن يعلن عن التزامه بمعايير المجلس ما لم يكن قد التزم على أكمل وجه بكافة المعايير ذات الصلة بالارتباط.
4. تتمثل الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد في المعايير الدولية التي تصدر بعد استيفاء الإجراءات المتبعة المحددة الخاصة بالمجلس.

اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

5. تُطبّق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية.
6. تُطبّق المعايير الدولية لارتباطات الفحص عند فحص المعلومات المالية التاريخية.
7. تُطبّق المعايير الدولية لارتباطات التأكيد في ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية أو فحصها.
8. تُطبّق المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة على ارتباطات التجميع والارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها على المعلومات وارتباطات الخدمات ذات العلاقة الأخرى التي يحددها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
9. يُشار إلى المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مجتمعة، بلفظ معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
10. تُطبق المعايير الدولية لرقابة الجودة على كافة الخدمات التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

المعايير الدولية للمراجعة

11. تمت صياغة المعايير الدولية للمراجعة في سياق قيام مراجع مستقل بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية¹. ويلزم تكييف هذه المعايير حسب الضرورة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويوضح معيار المراجعة (200) اختصاص المعايير الدولية للمراجعة².

¹ ما لم ينص على خلاف ذلك، يُقصد بلفظ "القوائم المالية" القوائم المالية التي تضم المعلومات المالية التاريخية.

² المعيار الدولي للمراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

المعايير الدولية لرقابة الجودة

12. تمت صياغة المعايير الدولية لرقابة الجودة لتطبيقها على مكاتب المراجعة فيما يتعلق بجميع خدماتها التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. وتوضح مقدمة المعايير الدولية لرقابة الجودة اختصاص هذه المعايير.

المعايير الدولية الأخرى

13. تحتوي بعض المعايير الدولية المذكورة في الفقرات 6-8 على: أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات. ويجب تفسير هذه المصطلحات بطريقة مماثلة تماماً لكيفية شرحها في سياق معيار المراجعة وعمليات مراجعة القوائم المالية المنصوص عليها في معيار المراجعة (200).

14. تحتوي المعايير الدولية الأخرى المحددة في الفقرات 6-8 على مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية (مميزة بحروف مكتوبة بخط أسود عريض وبالكلمة "ينبغي") إضافة إلى إرشادات ذات صلة في صورة مواد تفسيرية وغيرها، من بينها الملاحق. ويجب فهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها في سياق المواد التفسيرية وغيرها التي تقدم إرشادات لتطبيقها. ولذلك فمن الضروري النظر في النص الكامل لكل معيار لفهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها.

15. يجب تطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية لكل معيار في جميع الحالات التي تكون فيها ذات صلة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط. غير أن المحاسب المهني قد يرى في ظروف استثنائية أنه من الضروري الخروج عن أحد الإجراءات الضرورية ذات الصلة من أجل تحقيق الغرض من ذلك الإجراء. وفي حال نشأة مثل هذا الوضع، يكون المحاسب المهني مطالباً بتوثيق كيفية تحقيق الإجراءات البديلة للغرض من الإجراء الأساسي وأسباب الخروج عن تطبيق الإجراء، ما لم تكن واضحة. ولا يُتوقع أن تنشأ الحاجة إلى خروج المحاسب المهني عن تطبيق أحد الإجراءات الضرورية ذات الصلة إلا إذا كان ذلك الإجراء غير فعال في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالارتباط.

16. تُعد الملاحق، التي تشكل جزءاً من المواد التطبيقية، جزءاً لا يتجزأ من المعيار. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة أو في عنوان الملحق نفسه ومقدمته.

الحكم المهني

17. تتطلب طبيعة المعايير الدولية أن يمارس المحاسب المهني الحكم المهني عند تطبيق هذه المعايير.

وجوب تطبيق المعايير الدولية

18. ينص كل معيار من المعايير الدولية للمراجعة بوضوح على نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيود خاصة تتعلق بتطبيقه. وما لم ينص على خلاف ذلك في المعيار، يُسمح للمحاسب المهني بتطبيق أي معيار قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

19. تُعد المعايير الدولية ملائمة للارتباطات التي تُنفَّذ في القطاع العام. ومتى كان ذلك مناسباً، يتم إدراج اعتبارات إضافية خاصة بمنشآت القطاع العام:

(أ) في متن المعيار في حالة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لرقابة الجودة؛ أو

(ب) في قسم "منظور القطاع العام" الذي يرد في نهاية المعايير الدولية الأخرى.

المواد غير الملزمة

20. تشمل المواد غير الملزمة منكرات الممارسات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والنشرات المعدة من قبل المستشارين في المجلس. ولا تُعد المواد غير الملزمة جزءاً من المعايير الدولية الصادرة عن المجلس.

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية

21. لا تفرض مذكرات ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين بخلاف تلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، ولا تغير من مسؤولية المراجع عن الالتزام بجميع المعايير الدولية للمراجعة ذات الصلة بعملية المراجعة. لكن هذه المذكرات تقدم دعماً عملياً للمراجعين، والغرض منها هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية أو أن تُستخدم في إعداد مواد وطنية مناظرة. وهي تقدم أيضاً مواداً يمكن لمكاتب المراجعة استخدامها في إعداد برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية.
22. بناءً على طبيعة الموضوع أو الموضوعات التي يغطيها الإيضاح الدولي لممارسات المراجعة، قد يساعد الإيضاح المراجع في:
- التوصل إلى فهم لظروف المنشأة، وإصدار أحكام بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛ أو
 - إصدار أحكام بشأن كيفية مواجهة المخاطر التي جرى تقييمها؛ بما في ذلك أحكام تتعلق بالإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ أو
 - معالجة الاعتبارات الخاص بإعداد التقرير، بما في ذلك تكوين رأي عن القوائم المالية والاتصال بالملكفين بالحوكمة.

مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى

23. قد يصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد -أيضاً- مذكرات دولية لممارسات ارتباطات الفحص ومذكرات دولية لممارسات ارتباطات التأكيد ومذكرات دولية لممارسات الخدمات ذات العلاقة لخدمة نفس الأغراض الخاصة بالمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، على الترتيب.

نشرات المستشارين

24. تُستخدم النشرات المعدة من قبل المستشارين في المجلس للمساعدة في رفع وعي الممارسين بالإشكالات الجديدة والناشئة المهمة عن طريق الإحالة إلى المتطلبات الحالية والمواد التطبيقية أو لفت انتباههم إلى الأحكام ذات الصلة في إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

اللغة

25. النص الرسمي الوحيد للمعايير الدولية أو مذكرات الممارسات أو مشاريع المعايير المطروحة للنقاش أو الإصدارات الأخرى هو ذلك الذي ينشره مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد باللغة الإنجليزية.*

* لأغراض تطبيق المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة في المملكة العربية السعودية، فإن النص العربي الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين هو النص الرسمي للمعايير الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

مسرد المصطلحات¹

(يناير 2020)

<p><i>Access controls</i>—Procedures designed to restrict access to on-line terminal devices, programs and data. Access controls consist of “user authentication” and “user authorization.” “User authentication” typically attempts to identify a user through unique logon identifications, passwords, access cards or biometric data. “User authorization” consists of access rules to determine the computer resources each user may access. Specifically, such procedures are designed to prevent or detect:</p>	<p>أدوات الرقابة على الوصول: إجراءات مصممة لتقييد الوصول إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات. وتتألف أدوات الرقابة على الوصول من "مصادقة المستخدم" و "تحويل المستخدم". ويُقصد بمصطلح "مصادقة المستخدم" -عادةً- محاولة تحديد هوية المستخدم، من خلال تعريفات دخول أو كلمات مرور أو بطاقات وصول أو بيانات حيوية فريدة. ويتألف "تحويل المستخدم" من قواعد وصول لتحديد موارد الحاسب التي يُمكن أن يصل إليها كل مستخدم على حده. ويتم تصميم تلك الإجراءات على وجه الخصوص لمنع أو اكتشاف ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> Unauthorized access to on-line terminal devices, programs and data; 	<ul style="list-style-type: none"> وصول غير مصرح به إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات؛
<ul style="list-style-type: none"> Entry of unauthorized transactions; 	<ul style="list-style-type: none"> إدخال معاملات غير مصرح بها؛
<ul style="list-style-type: none"> Unauthorized changes to data files; 	<ul style="list-style-type: none"> عمل تغييرات غير مصرح بها في ملفات البيانات؛
<ul style="list-style-type: none"> The use of computer programs by unauthorized personnel; and 	<ul style="list-style-type: none"> استخدام برامج حاسب من قبل عاملين غير مصرح لهم بذلك؛
<ul style="list-style-type: none"> The use of computer programs that have not been authorized. 	<ul style="list-style-type: none"> استخدام برامج حاسب غير مصرح بها.
<p><i>*Accounting estimate</i>—A monetary amount for which the measurement, in accordance with the requirements of the applicable financial reporting framework, is subject to estimation uncertainty.</p>	<p><i>*التقدير المحاسبي</i>: مبلغ نقدي يخضع لقياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير.</p>
<p><i>*Accounting records</i>—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.</p>	<p><i>*السجلات المحاسبية</i>: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفاتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية الرسمية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.</p>

¹ * للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعايير الدولية للمراجعة

† للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

في حالة الارتباطات الخاصة بالقطاع العام، يجب قراءة المصطلحات الواردة في هذا المسرد على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام.

ومتى لم يرد تعريف لمصطلحات المحاسبة في إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، فينبغي الرجوع إلى مسرد المصطلحات المنشور من قبل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

<p><i>Agreed-upon procedures engagement</i>—An engagement in which an auditor is engaged to carry out those procedures of an audit nature to which the auditor and the entity and any appropriate third parties have agreed and to report on factual findings. The recipients of the report form their own conclusions from the report by the auditor. The report is restricted to those parties that have agreed to the procedures to be performed since others, unaware of the reasons for the procedures may misinterpret the results.</p>	<p>ارتباط الإجراءات المتفق عليها: ارتباط يتم بموجبه تكليف المراجع بأداء تلك الإجراءات التي لها طبيعة المراجعة، والتي تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وبإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة. ويكوّن مستلمو التقرير الاستنتاجات الخاصة بهم من تقرير المراجع. ولا يُقدم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظراً لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.</p>
<p><i>*Analytical procedures</i>—Evaluations of financial information through analysis of plausible relationships among both financial and non-financial data. Analytical procedures also encompass such investigation as is necessary of identified fluctuations or relationships that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values by a significant amount.</p>	<p><i>*الإجراءات التحليلية</i>: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.</p>
<p><i>Annual report</i>—A document, or combination of documents, prepared typically on an annual basis by management or those charged with governance in accordance with law, regulation or custom, the purpose of which is to provide owners (or similar stakeholders) with information on the entity's operations and the entity's financial results and financial position as set out in the financial statements. An annual report contains or accompanies the financial statements and the auditor's report thereon and usually includes information about the entity's developments, its future outlook and risks and uncertainties, a statement by the entity's governing body, and reports covering governance matters.</p>	<p><i>التقرير السنوي</i>: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وأفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة.</p>
<p><i>*Anomaly</i>—A misstatement or deviation that is demonstrably not representative of misstatements or deviations in a population.</p>	<p><i>*حالة شاذة</i>: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.</p>
<p><i>Applicable criteria (in the context of ISAE 3410)</i>—The criteria used by the entity to quantify and report its emissions in the GHG statement.</p>	<p><i>الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد 3410)</i>: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.</p>

² معيار ارتباطات التأكيد (3410) "ارتباطات التأكيد المتعلقة بقوائم غازات الاحتباس الحراري"

<p><i>Applicable criteria (in the context of ISAE 3420)</i>—The criteria used by the responsible party when compiling the pro forma financial information. Criteria may be established by an authorized or recognized standard-setting organization or by law or regulation. Where established criteria do not exist, they will be developed by the responsible party.</p>	<p>الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3420):³ الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها.</p>
<p><i>*Applicable financial reporting framework</i>—The financial reporting framework adopted by management and, where appropriate, those charged with governance in the preparation of the financial statements that is acceptable in view of the nature of the entity and the objective of the financial statements, or that is required by law or regulation. In the context of ISRS 4410 (Revised), reference is to the financial information, rather than to the financial statements.</p>	<p>*إطار التقرير المالي المنطبق: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (4410)،⁴ تكون الإشارة إلى المعلومات المالية، وليس القوائم المالية.</p>
<p>The term “fair presentation framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:</p>	<p>ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:</p>
<p>(a) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or</p>	<p>(أ) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو</p>
<p>(b) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.</p>	<p>(ب) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.</p>
<p>The term “compliance framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (a) or (b) above.</p>	<p>ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإفصاحات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.</p>
<p><i>Application controls in information technology</i>— Manual or automated procedures that typically operate at a business process level. Application controls can be preventative or</p>	<p>أدوات الرقابة على التطبيقات في مجال تقنية المعلومات: إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادةً على مستوى آليات العمل. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافية، وهي تهدف إلى</p>

³ معيار ارتباطات التأكيد (3420) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب"

⁴ معيار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"

<p>detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting records. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data.</p>	<p>ضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها.</p>
<p><i>*Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised))</i>—The criteria applied by management in the preparation of the summary financial statements.</p>	<p><i>*الضوابط المطبقة (في سياق معيار المراجعة (810) ٢):</i> الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.</p>
<p><i>*Appropriateness (of audit evidence)</i>—The measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor’s opinion is based.</p>	<p><i>*مناسبة (أدلة المراجعة):</i> مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.</p>
<p><i>*Arm’s length transaction</i>—A transaction conducted on such terms and conditions as between a willing buyer and a willing seller who are unrelated and are acting independently of each other and pursuing their own best interests.</p>	<p><i>*معاملة على أساس تجاري:</i> معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشتري وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.</p>
<p><i>*Assertions</i>—Representations by management, explicit or otherwise, that are embodied in the financial statements, as used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur. In the context of ISAE 3410, assertions are defined as representations by the entity, explicit or otherwise, that are embodied in the GHG statement, as used by the practitioner to consider the different types of potential misstatements that may occur.</p>	<p><i>*الإقرارات:</i> إفادات من الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (3410)، تُعرف الإقرارات بأنها إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.</p>
<p><i>Assess</i>—Analyze identified risks of material misstatement to conclude on their significance. “Assess,” by convention, is used only in relation to risk. (also see <i>Evaluate</i>)</p>	<p><i>يقيم:</i> يحلل مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها لاستنتاج مدى أهميتها. ولا يُستخدم لفظ "يقيم"، حسبما هو متعارف عليه، إلا فيما يتعلق بالخطر. (انظر كذلك يُقوم)</p>
<p><i>Association</i>—(see <i>Auditor association with financial information</i>)</p>	<p><i>الاقتران:</i> (انظر اقتران اسم المراجع بالمعلومات المالية).</p>
<p><i>*†Assurance</i>—(see <i>Reasonable assurance</i>)</p>	<p><i>*†تأكيد:</i> (انظر التأكيد المعقول)</p>
<p><i>Assurance engagement</i>—An engagement in which a practitioner aims to obtain sufficient appropriate evidence in order to express a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the subject matter information (that is, the outcome of the</p>	<p><i>ارتباط التأكيد:</i> ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي نتيجة تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين:</p>

⁵ معيار المراجعة (810) "ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة"

<p>measurement or evaluation of an underlying subject matter against criteria). Each assurance engagement is classified on two dimensions:</p>	
<p>(1) Either a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement:</p>	<p>(1) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:</p>
<p>a. Reasonable assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to an acceptably low level in the circumstances of the engagement as the basis for the practitioner’s conclusion. The practitioner’s conclusion is expressed in a form that conveys the practitioner’s opinion on the outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against criteria.</p>	<p>أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في نتيجة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.</p>
<p>b. Limited assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement as the basis for expressing a conclusion in a form that conveys whether, based on the procedures performed and evidence obtained, a matter(s) has come to the practitioner’s attention to cause the practitioner to believe the subject matter information is materially misstated. The nature, timing and extent of procedures performed in a limited assurance engagement is limited compared with that necessary in a reasonable assurance engagement but is planned to obtain a level of assurance that is, in the practitioner’s professional judgment, meaningful. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users’ confidence about the subject matter information to a degree that is clearly more than inconsequential.</p>	<p>ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداهها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لها للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.</p>

(2) Either an attestation engagement or a direct engagement:	(2) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر:
<p>a. Attestation engagement—An assurance engagement in which a party other than the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. A party other than the practitioner also often presents the resulting subject matter information in a report or statement. In some cases, however, the subject matter information may be presented by the practitioner in the assurance report. In an attestation engagement, the practitioner’s conclusion addresses whether the subject matter information is free from material misstatement. The practitioner’s conclusion may be phrased in terms of:</p>	<p>أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:</p>
<p>i. The underlying subject matter and the applicable criteria;</p>	<p>1. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو</p>
<p>ii. The subject matter information and the applicable criteria; or</p>	<p>2. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو</p>
<p>iii. A statement made by the appropriate party(ies).</p>	<p>3. بيان مقدم من الأطراف المعنية.</p>
<p>b. Direct engagement—An assurance engagement in which the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the applicable criteria and the practitioner presents the resulting subject matter information as part of, or accompanying, the assurance report. In a direct engagement, the practitioner’s conclusion addresses the reported outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria.</p>	<p>ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.</p>
<p><i>Assurance engagement risk</i>—The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.</p>	<p>خطر ارتباط التأكيد: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.</p>
<p><i>Assurance skills and techniques</i>—Those planning, evidence gathering, evidence</p>	<p>مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني</p>

<p>evaluation, communication and reporting skills and techniques demonstrated by an assurance practitioner that are distinct from expertise in the underlying subject matter of any particular assurance engagement or its measurement or evaluation.</p>	<p>المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه.</p>
<p><i>*Audit documentation</i>—The record of audit procedures performed, relevant audit evidence obtained, and conclusions the auditor reached (terms such as “working papers” or “workpapers” are also sometimes used).</p>	<p><i>*توثيق أعمال المراجعة</i>: سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").</p>
<p><i>*Audit evidence</i>—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information. (See <i>Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence.</i>)</p>	<p><i>*أدلة المراجعة</i>: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية والتي أعدت -في ضوءها- القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (انظر كفاية أدلة المراجعة ومناسبة أدلة المراجعة).</p>
<p><i>*Audit file</i>— One or more folders or other storage media, in physical or electronic form, containing the records that comprise the audit documentation for a specific engagement.</p>	<p><i>*ملف المراجعة</i>: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.</p>
<p><i>*†Audit firm</i>—(see <i>Firm</i>)</p>	<p><i>*†مكتب المراجعة</i>: (انظر المكتب)</p>
<p><i>*Audit opinion</i>—(see <i>Modified opinion and Unmodified opinion</i>)</p>	<p><i>*رأي المراجعة</i>: (انظر الرأي المعدل والرأي غير المعدل).</p>
<p><i>*Audit risk</i>—The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.</p>	<p><i>*خطر المراجعة</i>: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.</p>
<p><i>*Audit sampling (sampling)</i>—The application of audit procedures to less than 100% of items within a population of audit relevance such that all sampling units have a chance of selection in order to provide the auditor with a reasonable basis on which to draw conclusions about the entire population.</p>	<p><i>*العينات في المراجعة (اختيار العينة)</i>: تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.</p>
<p><i>*Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))</i>—Financial statements audited by the auditor in accordance with ISAs, and from which the summary financial statements are derived.</p>	<p><i>*القوائم المالية المُراجعة (في سياق معيار المراجعة (810))</i>: قوائم مالية قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، ونُشتق منها القوائم المالية الملخصة.</p>

⁶ يعرف معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة" في الفقرة 13 (و)، مصطلح "القوائم المالية".

<p><i>*Auditor</i>—“Auditor” is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where an ISA expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “auditor” is used. “Engagement partner” and “firm” are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.</p>	<p><i>*المراجع</i>: يُستخدم مصطلح "المراجع" للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.</p>
<p><i>Auditor association with financial information</i>—An auditor is associated with financial information when the auditor attaches a report to that information or consents to the use of the auditor’s name in a professional connection.</p>	<p><i>اقتران اسم المراجع بالمعلومات المالية</i>: يقترن اسم المراجع بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات أو عند موافقته على استخدام اسمه في علاقة مهنية.</p>
<p><i>*Auditor’s expert</i>—An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor’s expert may be either an auditor’s internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the auditor’s firm or a network firm), or an auditor’s external expert.</p>	<p><i>*الخبير الذي يستعين به المراجع</i>: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً⁷ أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً.</p>
<p><i>*Auditor’s point estimate or auditor’s range</i>— An amount, or range of amounts, respectively, developed by the auditor in evaluating management’s point estimate.</p>	<p><i>*تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ</i>: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد.</p>
<p><i>*Auditor’s range</i>—(see <i>Auditor’s point estimate</i>)</p>	<p><i>*تقدير المراجع لمدى من المبالغ</i>: (انظر تقدير المراجع لمبلغ واحد).</p>
<p><i>Base year</i>—A specific year or an average over multiple years against which an entity’s emissions are compared over time.</p>	<p><i>سنة الأساس</i>: سنة محددة أو متوسط على مدار عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدار الوقت.</p>
<p><i>*Business risk</i>—A risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity’s ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies.</p>	<p><i>*خطر الأعمال</i>: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.</p>
<p><i>Cap and trade</i>—A system that sets overall emissions limits, allocates emissions allowances to participants, and allows them to trade allowances and emission credits with each other.</p>	<p>الحدود المعينة والاتجار: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالاتجار فيما بينهم في الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات.</p>

⁷ يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

<p><i>Carve-out method</i>—Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization’s description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, but that subservice organization’s relevant control objectives and related controls are excluded from the service organization’s description of its system and from the scope of the service auditor’s engagement. The service organization’s description of its system and the scope of the service auditor’s engagement include controls at the service organization to monitor the effectiveness of controls at the subservice organization, which may include the service organization’s review of an assurance report on controls at the subservice organization.</p>	<p>طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.</p>
<p><i>*Comparative financial statements</i>—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included for comparison with the financial statements of the current period but, if audited, are referred to in the auditor’s opinion. The level of information included in those comparative financial statements is comparable with that of the financial statements of the current period.</p>	<p><i>*القوائم المالية المقارنة:</i> هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.</p>
<p><i>*Comparative information</i>—The amounts and disclosures included in the financial statements in respect of one or more prior periods in accordance with the applicable financial reporting framework. In the context of ISAE 3410, comparative information is defined as the amounts and disclosures included in the GHG statement in respect of one or more prior periods.</p>	<p><i>*المعلومات المقارنة:</i> المبالغ والإفصاحات المُضمنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (3410)، تُعرف المعلومات المقارنة بأنها المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.</p>
<p><i>Compilation engagement</i>— An engagement in which a practitioner applies accounting and financial reporting expertise to assist management in the preparation and presentation of financial information of an entity in accordance with an applicable financial reporting framework, and reports as required by this ISRS. Throughout ISRS 4410 (Revised), the words “compile”, “compiling” and “compiled” are used in this context.</p>	<p><i>ارتباط التجميع:</i> ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات معيار الخدمات ذات العلاقة. وفي جميع فقرات معيار الخدمات ذات العلاقة (4410)، تُستخدم الكلمات "يُجمع" و"تجميع" و"مُجمعة" في هذا السياق.</p>
<p><i>*Complementary user entity controls</i>—Controls that the service organization assumes, in the design of its service, will be implemented by</p>	<p><i>*أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة:</i> أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم</p>

user entities, and which, if necessary to achieve control objectives, are identified in the description of its system.	بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.
* <i>Compliance framework</i> —(see <i>Applicable financial reporting framework</i> and <i>General purpose framework</i>)	* <i>إطار الالتزام</i> : (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام)
* <i>Component</i> —An entity or business activity for which group or component management prepares financial information that should be included in the group financial statements.	* <i>المكون</i> : منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.
* <i>Component auditor</i> —An auditor who, at the request of the group engagement team, performs work on financial information related to a component for the group audit.	* <i>مراجع المكون</i> : المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة.
* <i>Component management</i> —Management responsible for the preparation of the financial information of a component.	* <i>إدارة المكون</i> : الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.
* <i>Component materiality</i> —The materiality for a component determined by the group engagement team.	* <i>الأهمية النسبية للمكون</i> : الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.
<i>Computer-assisted audit techniques</i> —Applications of auditing procedures using the computer as an audit tool (also known as CAATs).	<i>أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب</i> : تطبيق إجراءات المراجعة باستخدام الحاسب كأداة للمراجعة.
<i>Control activities</i> —Those policies and procedures that help ensure that management directives are carried out. Control activities are a component of internal control.	<i>أنشطة الرقابة</i> : السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجهات الإدارة. وتعد أنشطة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
<i>Control environment</i> —Includes the governance and management functions and the attitudes, awareness and actions of those charged with governance and management concerning the entity's internal control and its importance in the entity. The control environment is a component of internal control.	<i>بيئة الرقابة</i> : تتضمن مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها للمنشأة. وتعد بيئة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
<i>Control objective</i> —The aim or purpose of a particular aspect of controls. Control objectives relate to risks that controls seek to mitigate.	<i>هدف الرقابة</i> : المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.
* <i>Control risk</i> —(see <i>Risk of material misstatement</i>)	* <i>خطر الرقابة</i> : (انظر خطر التحريف الجوهري).
<i>Controls at the service organization</i> —Controls over the achievement of a control objective that is covered by the service auditor's assurance report.	<i>أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية</i> : أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.

<p><i>Controls at a subservice organization</i>—Controls at a subservice organization to provide reasonable assurance about the achievement of a control objective.</p>	<p>أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.</p>
<p><i>Corporate governance</i>—(see <i>Governance</i>)</p>	<p>حوكمة الشركات: (انظر الحوكمة).</p>
<p><i>*Corresponding figures</i>—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included as an integral part of the current period financial statements, and are intended to be read only in relation to the amounts and other disclosures relating to the current period (referred to as “current period figures”). The level of detail presented in the corresponding amounts and disclosures is dictated primarily by its relevance to the current period figures.</p>	<p><i>*الأرقام المقابلة</i>: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ “أرقام الفترة الحالية”). ويُحدّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.</p>
<p><i>Criteria</i>— The benchmarks used to measure or evaluate the underlying subject matter. The “applicable criteria” are the criteria used for the particular engagement.</p>	<p><i>الضوابط</i>: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و”الضوابط المنطبقة” هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.</p>
<p><i>*Date of approval of the financial statements</i>—The date on which all the statements that comprise the financial statements, including the related notes, have been prepared and those with the recognized authority have asserted that they have taken responsibility for those financial statements.</p>	<p><i>*تاريخ اعتماد القوائم المالية</i>: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.</p>
<p><i>†Date of report (in relation to quality control)</i>—The date selected by the practitioner to date the report.</p>	<p><i>†تاريخ التقرير (فيما يتعلق برقابة الجودة)</i>: التاريخ الذي يختاره المحاسب القانوني لتأريخ التقرير.</p>
<p><i>*Date of the auditor’s report</i>—The date the auditor dates the report on the financial statements in accordance with ISA 700 (Revised).</p>	<p><i>*تاريخ تقرير المراجع</i>: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (700).⁸</p>
<p><i>*Date of the financial statements</i>—The date of the end of the latest period covered by the financial statements.</p>	<p><i>*تاريخ القوائم المالية</i>: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.</p>
<p><i>*Date the financial statements are issued</i>—The date that the auditor’s report and audited financial statements are made available to third parties.</p>	<p><i>*تاريخ إصدار القوائم المالية</i>: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة.</p>
<p><i>*Deficiency in internal control</i>—This exists when:</p>	<p><i>*القصور في الرقابة الداخلية</i>: يوجد عندما:</p>

⁸ معيار المراجعة (700) “تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية”

<p>(a) A control is designed, implemented or operated in such a way that it is unable to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis; or</p>	<p>(أ) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو</p>
<p>(b) A control necessary to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis is missing.</p>	<p>(ب) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.</p>
<p><i>*Detection risk</i>—The risk that the procedures performed by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level will not detect a misstatement that exists and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements.</p>	<p><i>*خطر الاكتشاف</i>: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.</p>
<p><i>*Direct assistance</i>—The use of internal auditors to perform audit procedures under the direction, supervision and review of the external auditor.</p>	<p><i>*المساعدة المباشرة</i>: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.</p>
<p><i>*Element</i>—(see <i>Element of a financial statement</i>)</p>	<p><i>*العنصر</i>: (انظر عنصر في قائمة مالية)</p>
<p><i>*Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised))</i>—An element, account or item of a financial statement.</p>	<p><i>*عنصر في قائمة مالية (في سياق المعيار (805)9)</i>: عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية.</p>
<p><i>Emissions</i>—The GHGs that, during the relevant period, have been emitted to the atmosphere or would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink. Emissions can be categorized as:</p>	<p><i>الانبعاثات</i>: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Direct emissions (also known as Scope 1 emissions), which are emissions from sources that are owned or controlled by the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> • انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (1))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها.
<ul style="list-style-type: none"> • Indirect emissions, which are emissions that are a consequence of the activities of the entity, but which occur at sources that are owned or controlled by another entity. Indirect emissions can be further categorized as: 	<ul style="list-style-type: none"> • انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
<ul style="list-style-type: none"> ○ Scope 2 emissions, which are emissions associated with energy that is transferred to and consumed by the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ انبعاثات النطاق (2) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها.
<ul style="list-style-type: none"> ○ Scope 3 emissions, which are all other indirect emissions. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ انبعاثات النطاق (3) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة.

⁹ معيار المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود في قائمة مالية"

<p><i>Emissions deduction</i>—Any item included in the entity’s GHG statement that is deducted from the total reported emissions, but which is not a removal; it commonly includes purchased offsets, but can also include a variety of other instruments or mechanisms such as performance credits and allowances that are recognized by a regulatory or other scheme of which the entity is a part.</p>	<p>الاقطاع من الانبعاثات: أي بند مشمول في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة ويتم اقطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد عملية إزالة؛ وغالباً ما يتضمن حصص موازنة مشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصص الأداء والانبعاثات المسموح بها المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءاً منها.</p>
<p><i>Emissions factor</i>—A mathematical factor or ratio for converting the measure of an activity (for example, liters of fuel consumed, kilometers travelled, the number of animals in husbandry, or tonnes of product produced) into an estimate of the quantity of GHGs associated with that activity.</p>	<p>عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.</p>
<p><i>Emissions trading scheme</i>—A market-based approach used to control greenhouse gases by providing economic incentives for achieving reductions in the emissions of such gases.</p>	<p>برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات: هو برنامج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.</p>
<p><i>*Emphasis of Matter paragraph</i>—A paragraph included in the auditor’s report that refers to a matter appropriately presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor’s judgment, is of such importance that it is fundamental to users’ understanding of the financial statements.</p>	<p>*فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.</p>
<p><i>Engagement circumstances</i>—The broad context defining the particular engagement, which includes: the terms of the engagement; whether it is a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement, the characteristics of the underlying subject matter; the measurement or evaluation criteria; the information needs of the intended users; relevant characteristics of the responsible party, the measurer or evaluator, and the engaging party and their environment; and other matters, for example events, transactions, conditions and practices, that may have a significant effect on the engagement.</p>	<p>ظروف الارتباط: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.</p>
<p><i>†Engagement documentation</i>—The record of work performed, results obtained, and conclusions the practitioner reached (terms such as “working papers” or “workpapers” are sometimes used).</p>	<p>†توثيق أعمال الارتباط: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل “أوراق العمل”).</p>

<p><i>Engagement letter</i>—Written terms of an engagement in the form of a letter.</p>	<p>خطاب الارتباط: شروط مكتوبة لارتباط ما في شكل خطاب.</p>
<p>*†<i>Engagement partner</i>—The partner or other person in the firm who is responsible for the engagement and its performance, and for the report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body. “Engagement partner” should be read as referring to its public sector equivalents where relevant.</p>	<p>*†<i>الشريك المسؤول عن الارتباط</i>¹⁰: شريك أو شخص آخر في المكتب مسؤول عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.*</p>
<p>*†<i>Engagement quality control review</i>—A process designed to provide an objective evaluation, on or before the date of the report, of the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report. The engagement quality control review process is for audits of financial statements of listed entities and those other engagements, if any, for which the firm has determined an engagement quality control review is required.</p>	<p>*†<i>فحص رقابة جودة الارتباط</i>: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ التقرير أو قبله، للأحكام المهنية المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة والارتباطات الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.</p>
<p>*†<i>Engagement quality control reviewer</i>—A partner, other person in the firm, suitably qualified external person, or a team made up of such individuals, none of whom is part of the engagement team, with sufficient and appropriate experience and authority to objectively evaluate the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report.</p>	<p>*†<i>فاحص رقابة جودة الارتباط</i>: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولدهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة لإجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير.</p>
<p><i>Engagement risk</i> —The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.</p>	<p>خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.</p>
<p>*†<i>Engagement team</i>—All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform procedures on the engagement. This excludes an auditor’s external expert engaged by the firm or by a network firm. The term “engagement team” also excludes individuals within the client’s internal audit function who provide direct assistance on an audit engagement</p>	<p>*†<i>فريق الارتباط</i>: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة. ويُستثنى من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط</p>

¹⁰ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.
* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

when the external auditor complies with the requirements of ISA 610 (Revised 2013).	المراجعة عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (610). ¹¹
*†Engagement team (in the context of ISAE 3000 (Revised)— All partners and staff performing the engagement, and any individuals engaged by the firm or a network firm who perform procedures on the engagement. This excludes a practitioner’s external expert engaged by the firm or a network firm.	*†فريق الارتباط (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000): ¹² جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.
Engaging party—The party(ies) that engages the practitioner to perform the assurance engagement.	الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد.
Entity (in the context of ISAE 3410)—The legal entity, economic entity, or the identifiable portion of a legal or economic entity (for example, a single factory or other form of facility, such as a land fill site), or combination of legal or other entities or portions of those entities (for example, a joint venture) to which the emissions in the GHG statement relate.	المنشأة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3410): هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل موقع مكب نفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
Entity’s risk assessment process—A component of internal control that is the entity’s process for identifying business risks relevant to financial reporting objectives and deciding about actions to address those risks, and the results thereof.	آلية المنشأة لتقييم المخاطر: مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يمثل الآلية التي تتبعها المنشأة للتعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي واتخاذ القرارات المتعلقة بالإجراءات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر، والنتائج المترتبة على ذلك.
Environmental risk—In certain circumstances, factors relevant to the assessment of inherent risk for the development of the overall audit plan may include the risk of material misstatement of the financial statements due to environmental matters.	الخطر البيئي: في ظروف معينة، قد تنطوي العوامل ذات الصلة بتقييم الخطر الملازم لتطوير الخطة العامة للمراجعة على خطر التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب أمور بيئية.
Error—An unintentional misstatement in financial statements, including the omission of an amount or a disclosure.	خطأ: هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية، بما في ذلك إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح.
*Estimation uncertainty— Susceptibility to an inherent lack of precision in measurement.	*عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس.
Evaluate—Identify and analyze the relevant issues, including performing further procedures as necessary, to come to a specific conclusion on a matter. “Evaluation,” by convention, is used only in relation to a range of matters, including evidence, the results of procedures and the	*يَقُومُ: يحدد القضايا ذات العلاقة ويحللها، بما في ذلك تنفيذ إجراءات إضافية متى كان ذلك ضرورياً، للتوصل إلى استنتاج محدد حول موضوع ما. ويُستخدم عادةً مصطلح "التقييم" فقط فيما يتعلق بمجموعة من الأمور، مثل الأدلة ونتائج الإجراءات وفاعلية مواجهة الإدارة للمخاطر. (انظر أيضاً "يُقِيمُ")

¹¹ يفرض معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

¹² معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

effectiveness of management's response to a risk. (also see <i>Assess</i>)	
<i>Evidence</i> —Information used by the practitioner in arriving at the practitioner's conclusion. Evidence includes both information contained in relevant information systems, if any, and other information. For purposes of the ISAEs:	<i>الأدلة</i> : معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد فإن:
(1) Sufficiency of evidence is the measure of the quantity of evidence.	(1) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
(2) Appropriateness of evidence is the measure of the quality of evidence.	(2) مناسبة الأدلة هي مقياس لوجودتها.
<i>*Exception</i> —A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.	<i>*الاستثناء</i> : رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.
<i>*Experienced auditor</i> —An individual (whether internal or external to the firm) who has practical audit experience, and a reasonable understanding of:	<i>*مراجع خبير</i> : فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:
(a) Audit processes;	(أ) آليات المراجعة؛
(b) ISAs and applicable legal and regulatory requirements;	(ب) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(c) The business environment in which the entity operates; and	(ج) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛
(d) Auditing and financial reporting issues relevant to the entity's industry.	(د) قضايا المراجعة والتقارير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.
<i>*Expert</i> —(see <i>Auditor's expert</i> and <i>Management's expert</i>)	<i>*الخبير</i> : (انظر <i>الخبير الذي يستعين به المراجع والخبير الذي تستعين به الإدارة</i>)
<i>*Expertise</i> —Skills, knowledge and experience in a particular field.	<i>*الخبرة</i> : المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
<i>*External confirmation</i> —Audit evidence obtained as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium.	<i>*المصادقة الخارجية</i> : أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
<i>*Fair presentation framework</i> —(see <i>Applicable financial reporting framework</i> and <i>General purpose framework</i>)	<i>*إطار العرض العادل</i> : (انظر <i>إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام</i>).
<i>*Financial statements</i> —A structured representation of historical financial information, including disclosures, intended to communicate an entity's economic resources or obligations at a point in time, or the changes therein for a period	<i>*القوائم المالية</i> : عرض هيكلية لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أطر التقرير المالي. ويشير

<p>of time, in accordance with a financial reporting framework. The term “financial statements” ordinarily refers to a complete set of financial statements as determined by the requirements of the applicable financial reporting framework, but can also refer to a single financial statement. Disclosures comprise explanatory or descriptive information, set out as required, expressly permitted or otherwise allowed by the applicable financial reporting framework, on the face of a financial statement, or in the notes, or incorporated therein by cross-reference.</p>	<p>مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإفصاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.</p>
<p>*†<i>Firm</i>—A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants. “Firm” should be read as referring to its public sector equivalents where relevant.</p>	<p>*†/المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.</p>
<p><i>Forecast</i>—Prospective financial information prepared on the basis of assumptions as to future events which management expects to take place and the actions management expects to take as of the date the information is prepared (best-estimate assumptions).</p>	<p><i>التنبؤ</i>: معلومات مالية مستقبلية، معدة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).</p>
<p>*<i>Fraud</i>—An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage.</p>	<p>*<i>الغش</i>: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.</p>
<p>*<i>Fraud risk factors</i>—Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud.</p>	<p>*<i>عوامل خطر الغش</i>: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه.</p>
<p><i>Fraudulent financial reporting</i>—Involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users.</p>	<p><i>تقرير مالي مغشوش</i>: ينطوي على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية، لتضليل مستخدمي القوائم المالية.</p>
<p><i>Further procedures</i>—Procedures performed in response to assessed risks of <i>material</i> misstatement, including tests of controls (if any), tests of details and analytical procedures.</p>	<p><i>الإجراءات الإضافية</i>: هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة للمخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.</p>
<p><i>General IT controls</i>—Policies and procedures that relate to many applications and support the effective functioning of application controls by helping to ensure the continued proper operation of information systems. General IT controls commonly include controls over data center and network operations; system software acquisition, change and maintenance; access</p>	<p><i>أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات</i>: السياسات والإجراءات ذات العلاقة بالعديد من التطبيقات، والتي تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على التطبيقات، عن طريق المساعدة في ضمان استمرار التشغيل الملائم لنظم المعلومات. وتتضمن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، بشكل عام، أدوات الرقابة على عمليات مركز البيانات والشبكة، واقتناء برنامج النظام وتغييره وصيانته، وأمن الوصول، واقتناء نظام التطبيق وتطويره وصيانته.</p>

security; and application system acquisition, development, and maintenance.	
* <i>General purpose financial statements</i> — Financial statements prepared in accordance with a general purpose framework.	* <i>القوائم المالية ذات الغرض العام</i> : قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
* <i>General purpose framework</i> – A financial reporting framework designed to meet the common financial information needs of a wide range of users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.	* <i>الإطار ذو الغرض العام</i> : إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزم.
The term “fair presentation framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:	ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:
(i) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or	(1) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو
(ii) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.	(2) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
The term “compliance framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (i) or (ii) above.	ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (1) أو (2) أعلاه. ¹³
<i>GHG statement</i> —A statement setting out constituent elements and quantifying an entity’s GHG emissions for a period (sometimes known as an emissions inventory) and, where applicable, comparative information and explanatory notes including a summary of significant quantification and reporting policies. An entity’s GHG statement may also include a categorized listing of removals or emissions deductions. Where the engagement does not cover the entire GHG statement, the term “GHG statement” is to be read as that portion that is	<i>قائمة غازات الاحتباس الحراري</i> : هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكمية والتقرير. وقد تشمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة تضم عمليات الإزالة أو البنود المقطعة من الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط كامل قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن قائمة غازات الاحتباس الحراري "تقرأ على أنها ذلك الجزء

¹³ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 13 (أ).

covered by the engagement. The GHG statement is the “subject matter information” of the engagement.	الذي يغطيه الارتباط. وتكون قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط. ¹⁴
<i>Greenhouse gases (GHGs)</i> —Carbon dioxide (CO ₂) and any other gases required by the applicable criteria to be included in the GHG statement, such as: methane; nitrous oxide; sulfur hexafluoride; hydrofluorocarbons; perfluorocarbons; and chlorofluorocarbons. Gases other than carbon dioxide are often expressed in terms of carbon dioxide equivalents (CO ₂ -e).	غازات الاحتباس الحراري: ثاني أكسيد الكربون وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفق الضوابط المنطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادلات ثاني أكسيد الكربون (CO ₂ -e).
<i>Governance</i> —Describes the role of person(s) or organization(s) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity.	* <i>الحوكمة</i> : تصف دور أشخاص أو مؤسسات يتحملون مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلة المنشأة.
* <i>Group</i> —All the components whose financial information is included in the group financial statements. A group always has more than one component.	* <i>المجموعة</i> : جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.
* <i>Group audit</i> —The audit of group financial statements.	* <i>مراجعة المجموعة</i> : مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
* <i>Group audit opinion</i> —The audit opinion on the group financial statements.	* <i>رأي مراجعة المجموعة</i> : رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
* <i>Group engagement partner</i> —The partner or other person in the firm who is responsible for the group audit engagement and its performance, and for the auditor’s report on the group financial statements that is issued on behalf of the firm. Where joint auditors conduct the group audit, the joint engagement partners and their engagement teams collectively constitute the group engagement partner and the group engagement team.	* <i>الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة</i> : شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة و فريق ارتباط المجموعة.
* <i>Group engagement team</i> —Partners, including the group engagement partner, and staff who establish the overall group audit strategy, communicate with component auditors, perform work on the consolidation process, and evaluate the conclusions drawn from the audit evidence as the basis for forming an opinion on the group financial statements.	* <i>فريق ارتباط المجموعة</i> : الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بألية التوحيد، ويُقومون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.
* <i>Group financial statements</i> —Financial statements that include the financial information of more than one component. The term “group	* <i>القوائم المالية للمجموعة</i> : القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً

¹⁴ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 12(خ)

financial statements” also refers to combined financial statements aggregating the financial information prepared by components that have no parent but are under common control.	إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.
* <i>Group management</i> —Management responsible for the preparation of the group financial statements.	*إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
* <i>Group-wide controls</i> —Controls designed, implemented and maintained by group management over group financial reporting.	*أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.
* <i>Historical financial information</i> —Information expressed in financial terms in relation to a particular entity, derived primarily from that entity’s accounting system, about economic events occurring in past time periods or about economic conditions or circumstances at points in time in the past.	*المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
<i>Inclusive method</i> —Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization’s description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, and that subservice organization’s relevant control objectives and related controls are included in the service organization’s description of its system and in the scope of the service auditor’s engagement.	<i>الطريقة الشاملة</i> : طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.
<i>Independence</i> ¹⁶ —Comprises:	<i>الاستقلال</i> ¹⁵ : يشمل:
(a) Independence of mind—the state of mind that permits the expression of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.	(أ) الاستقلال الذهني: الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء رأي دون التأثير بمؤثرات تقوّض الحكم المهني، مما يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية ونزعة الشك المهني.
(b) Independence in appearance—the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm’s or an audit or assurance team member’s integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.	(ب) الاستقلال الظاهري: تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلياً ومطلعاً من المرجح أن يستنتج أنه قد تم تقويض نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق المراجعة أو التأكيد.

¹⁵ حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)

<p><i>Information system relevant to financial reporting</i>—A component of internal control that includes the financial reporting system, and consists of the procedures and records established to initiate, record, process and report entity transactions (as well as events and conditions) and to maintain accountability for the related assets, liabilities and equity.</p>	<p>نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي: مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يتضمن نظام التقرير المالي، ويتألف من إجراءات وسجلات أنشئت لبدء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها.</p>
<p><i>*Inherent risk</i>—(see <i>Risk of material misstatement</i>)</p>	<p><i>*الخطر الملازم:</i> (انظر خطر التحريف الجوهرية)</p>
<p><i>*Initial audit engagement</i>—An engagement in which either:</p>	<p><i>*ارتباط مراجعة لأول مرة:</i> هو ارتباط إما أنه:</p>
<p>(a) The financial statements for the prior period were not audited; or</p>	<p>(أ) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو</p>
<p>(b) The financial statements for the prior period were audited by a predecessor auditor.</p>	<p>(ب) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.</p>
<p><i>Inquiry</i>—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons, both financial and non-financial, within the entity or outside the entity.</p>	<p><i>الاستفسار:</i> يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها.</p>
<p><i>Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised))</i>—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons from within or outside the entity.</p>	<p><i>الاستفسار (في سياق معيار ارتباطات الفحص (2400)):</i> يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.</p>
<p><i>Inspection (as an audit procedure)</i>—Examining records or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset.</p>	<p><i>الفحص المادي (كإجراء مراجعة):</i> التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء أكانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، أو إجراء معاينة فعلية لأصل من الأصول.</p>
<p><i>*†Inspection (in relation to quality control)</i>—In relation to completed engagements, procedures designed to provide evidence of compliance by engagement teams with the firm’s quality control policies and procedures.</p>	<p><i>*†التقصي (فيما يتعلق برقابة الجودة):</i> فيما يخص الارتباطات المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق الارتباطات بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.</p>
<p><i>Intended users</i>— The individual(s) or organization(s), or group(s) thereof that the practitioner expects will use the assurance report. In some cases, there may be intended users other than those to whom the assurance report is addressed.</p>	<p><i>المستخدمون المستهدفون:</i> الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.</p>
<p><i>Interim financial information or statements</i>— Financial information (which may be less than a complete set of financial statements as defined above) issued at interim dates (usually half-yearly or quarterly) in respect of a financial period.</p>	<p><i>المعلومات أو القوائم المالية الأولية:</i> معلومات مالية (قد تكون أقل من مجموعة كاملة من القوائم المالية حسب التعريف الوارد أعلاه) صادرة في تواريخ أولية (عادةً نصف أو ربع سنوية) فيما يتعلق بفترة مالية.</p>

<p><i>*Internal audit function</i>—A function of an entity that performs assurance and consulting activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity’s governance, risk management and internal control processes.</p>	<p><i>*وظيفة المراجعة الداخلية:</i> وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وألياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.</p>
<p><i>Internal auditors</i>—Those individuals who perform the activities of the internal audit function. Internal auditors may belong to an internal audit department or equivalent function.</p>	<p><i>*المراجعون الداخليون:</i> الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمى المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.</p>
<p><i>*Internal control</i>—The process designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel to provide reasonable assurance about the achievement of an entity’s objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. The term “controls” refers to any aspects of one or more of the components of internal control.</p>	<p><i>*الرقابة الداخلية:</i> آلية يصممها ويطبقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.</p>
<p><i>*International Financial Reporting Standards</i>—The International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board.</p>	<p><i>*المعايير الدولية للتقرير المالي:</i> المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.</p>
<p><i>Investigate</i>—Inquire into matters arising from other procedures to resolve them.</p>	<p>يتحرى: يستفسر عن أمور ناشئة عن إجراءات أخرى لحلها.</p>
<p><i>IT environment</i>—The policies and procedures that the entity implements and the IT infrastructure (hardware, operating systems, etc.) and application software that it uses to support business operations and achieve business strategies.</p>	<p><i>بيئة تقنية المعلومات:</i> السياسات والإجراءات التي تطبقها المنشأة، والبنية التحتية لتقنية المعلومات (الأجهزة وأنظمة التشغيل وخلافه) وبرامج التطبيقات التي تستخدمها لدعم عمليات النشاط وتحقيق استراتيجياته.</p>
<p><i>Key audit matters</i>—Those matters that, in the auditor’s professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance.</p>	<p><i>الأمر الرئيسي للمراجعة:</i> تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.</p>
<p><i>Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised))</i>—The level of assurance obtained where engagement risk is reduced to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement, but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement, as the basis for expressing a conclusion in accordance with this ISRE. The combination of the nature, timing</p>	<p><i>التأكيد المحدود (في سياق معيار ارتباطات الفحص (2400)):</i> مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند انخفاض خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظروف الارتباط، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في حالة القيام بارتباط تأكيد معقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. ويُعدّ المزيج من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافياً على الأقل للوصول المحاسب القانوني إلى مستوى مجدي من التأكيد. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن</p>

and extent of evidence gathering procedures is at least sufficient for the practitioner to obtain a meaningful level of assurance. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users' confidence about the financial statements.	المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية.
<i>Limited assurance engagement</i> —(see <i>Assurance engagement</i>)	ارتباط تأكيد محدود: (انظر ارتباط التأكيد)
*† <i>Listed entity</i> —An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body.	* <i>المنشأة المدرجة</i> : هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
* <i>Management</i> —The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.	* <i>الإدارة</i> : شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
* <i>Management bias</i> —A lack of neutrality by management in the preparation of information.	* <i>تحيز الإدارة</i> : فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.
* <i>Management's expert</i> —An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.	* <i>الخبير الذي تستعين به الإدارة</i> : فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
* <i>Management's point estimate</i> —The amount selected by management for recognition or disclosure in the financial statements as an accounting estimate.	* <i>تقدير الإدارة لمبلغ واحد</i> : المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
<i>Measurer or evaluator</i> —The party(ies) who measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. The measurer or evaluator possesses expertise in the underlying subject matter.	<i>القائم بالقياس أو التقويم</i> : الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط.
<i>Misappropriation of assets</i> —Involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management who are usually more capable of disguising or concealing misappropriations in ways that are difficult to detect.	<i>اختلاس الأصول</i> : يشمل سرقة أصول المنشأة وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويهه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها.
* <i>Misstatement</i> —A difference between the reported amount, classification, presentation, or disclosure of a financial statement item and the	* <i>التحريف</i> : اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو

<p>amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.</p>	<p>تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.</p>
<p>Where the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor's judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.</p>	<p>وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.</p>
<p>In the context of ISAE 3000 (Revised), a misstatement is defined as a difference between the subject matter information and the appropriate measurement or evaluation of the underlying subject matter in accordance with the criteria. Misstatements can be intentional or unintentional, qualitative or quantitative, and include omissions</p>	<p>وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)، يُعرّف التحريف بأنه اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كميّاً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.</p>
<p>In the context of ISRS 4410 (Revised), a misstatement is defined as a difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported item in the financial information, and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.</p>	<p>وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (4410)، يُعرّف التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود المعلومات المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه طبقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطوق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.</p>
<p>Where the financial information is prepared in accordance with a fair presentation framework, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the practitioner's judgment, are necessary for the financial information to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.</p>	<p>وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.</p>
<p><i>Misstatement of fact (with respect to other information)(in the context of ISAE 3000 (Revised))</i>—Other information that is unrelated to matters appearing in the subject matter information or the assurance report that is incorrectly stated or presented. A material misstatement of fact may undermine the credibility of the document containing the subject matter information.</p>	<p>تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.</p>

<p><i>Misstatement of the other information</i>—A misstatement of the other information exists when the other information is incorrectly stated or otherwise misleading (including because it omits or obscures information necessary for a proper understanding of a matter disclosed in the other information).</p>	<p>تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصّل عنه في المعلومات الأخرى).</p>
<p><i>*Modified opinion</i>—A qualified opinion, an adverse opinion or a disclaimer of opinion on the financial statements.</p>	<p><i>*الرأي المعدّل</i>: رأي متحفّظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.</p>
<p><i>*†Monitoring (in relation to quality control)</i>—A process comprising an ongoing consideration and evaluation of the firm’s system of quality control, including a periodic inspection of a selection of completed engagements, designed to provide the firm with reasonable assurance that its system of quality control is operating effectively.</p>	<p><i>*†المتابعة (فيما يتعلق برقابة الجودة)</i>: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقييمه، بما في ذلك، إجراء تقصي دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.</p>
<p><i>Monitoring of controls</i>—A process to assess the effectiveness of internal control performance over time. It includes assessing the design and operation of controls on a timely basis and taking necessary corrective actions modified for changes in conditions. Monitoring of controls is a component of internal control.</p>	<p><i>*متابعة أدوات الرقابة</i>: آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتتضمن هذه المتابعة تقييم تصميم أدوات الرقابة وتشغيلها في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية مُعدّلة تبعاً للتغيرات في الظروف. وتمثل متابعة أدوات الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.</p>
<p><i>*Negative confirmation request</i>—A request that the confirming party respond directly to the auditor only if the confirming party disagrees with the information provided in the request.</p>	<p><i>*طلب المصادقة السلبية</i>: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.</p>
<p><i>*†Network</i>—A larger structure:</p>	<p><i>*†الشبكة</i>: هيكل أكبر حجماً:</p>
<p>(a) That is aimed at cooperation, and</p>	<p>(أ) يهدف إلى تحقيق التعاون.</p>
<p>(b) That is clearly aimed at profit or cost-sharing or shares common ownership, control or management, common quality control policies and procedures, common business strategy, the use of a common brand name, or a significant part of professional resources.</p>	<p>(ب) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.</p>
<p><i>*†Network firm</i>—A firm or entity that belongs to a network.</p>	<p><i>*†مكتب ضمن الشبكة</i>: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى الشبكة.</p>
<p><i>*Non-compliance (in the context of ISA 250)</i>—Acts of omission or commission by the entity, either intentional or unintentional, which are</p>	<p><i>*عدم الالتزام (في سياق معيار المراجعة (250)¹⁶)</i>: تصرفات المنشأة بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. وتتضمن هذه التصرفات المعاملات التي</p>

¹⁶ معيار المراجعة (250) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

<p>contrary to the prevailing laws or regulations. Such acts include transactions entered into by, or in the name of, the entity, or on its behalf, by those charged with governance, management or employees. Non-compliance does not include personal misconduct (unrelated to the business activities of the entity) by those charged with governance, management or employees of the entity.</p>	<p>تبرمها المنشأة أو تُبرم باسمها أو يُبرمها بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفون. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة) من جانب المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين في المنشأة.</p>
<p><i>*Non-response</i>—A failure of the confirming party to respond, or fully respond, to a positive confirmation request, or a confirmation request returned undelivered.</p>	<p>*عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.</p>
<p><i>*Non-sampling risk</i>—The risk that the auditor reaches an erroneous conclusion for any reason not related to sampling risk.</p>	<p>*خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.</p>
<p><i>Observation</i>—Consists of looking at a process or procedure being performed by others, for example, the auditor’s observation of inventory counting by the entity’s personnel, or of the performance of control activities.</p>	<p>الملاحظة: تتألف من النظر إلى آلية أو إجراء يُنفذه آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع لجرد العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لأداء أنشطة الرقابة.</p>
<p><i>*Opening balances</i>—Those account balances that exist at the beginning of the period. Opening balances are based upon the closing balances of the prior period and reflect the effects of transactions and events of prior periods and accounting policies applied in the prior period. Opening balances also include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments.</p>	<p>*الأرصدة الافتتاحية: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.</p>
<p><i>Organizational boundary</i>—The boundary that determines which operations to include in the entity’s GHG statement.</p>	<p>الحد التنظيمي: الحد الذي يقرر العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.</p>
<p><i>*Other information</i>— Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor’s report thereon) included in an entity’s annual report.</p>	<p>*المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.</p>
<p><i>Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised))</i> —Information (other than the subject matter information and the assurance report thereon) which is included, either by law, regulation or custom, in a document containing the subject matter information and the assurance report thereon.</p>	<p>المعلومات الأخرى (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)): المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.</p>

<p><i>*Other Matter paragraph</i>—A paragraph included in the auditor’s report that refers to a matter other than those presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor’s judgment, is relevant to users’ understanding of the audit, the auditor’s responsibilities or the auditor’s report.</p>	<p><i>*فقرة أمر آخر</i>:فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.</p>
<p><i>*Outcome of an accounting estimate</i>—The actual monetary amount that results from the resolution of the transaction(s), event(s) or condition(s) addressed by an accounting estimate.</p>	<p><i>*نتائج التقدير المحاسبي</i>: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي.</p>
<p><i>Overall audit strategy</i>—Sets the scope, timing and direction of the audit, and guides the development of the more detailed audit plan.</p>	<p><i>الاستراتيجية العامة للمراجعة</i>: تحدد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، وتقدم إرشادات لوضع خطة مراجعة أكثر تفصيلاً.</p>
<p><i>*†Partner</i>—Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.</p>	<p><i>*†الشريك</i>: أي فرد يحظى بصلاحيه إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.</p>
<p><i>*Performance materiality</i>—The amount or amounts set by the auditor at less than materiality for the financial statements as a whole to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the financial statements as a whole. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the auditor at less than the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures. In the context of ISAE 3410, performance materiality is defined as the amount or amounts set by the practitioner at less than materiality for the GHG statement to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the GHG statement. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the practitioner at less than the materiality level or levels for particular types of emissions or disclosures.</p>	<p><i>*الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة]</i>: المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (3410)، تُعرّف الأهمية النسبية للتنفيذ بأنها الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.</p>
<p><i>*†Personnel</i>—Partners and staff.</p>	<p><i>*†العاملون</i>: الشركاء والموظفون.</p>
<p><i>*Pervasive</i>—A term used, in the context of misstatements, to describe the effects on the financial statements of misstatements or the possible effects on the financial statements of misstatements, if any, that are undetected due to an inability to obtain sufficient appropriate audit</p>	<p><i>*منتشر</i>: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:</p>

evidence. Pervasive effects on the financial statements are those that, in the auditor's judgment:	
(a) Are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements;	(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
(b) If so confined, represent or could represent a substantial proportion of the financial statements; or	(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
(c) In relation to disclosures, are fundamental to users' understanding of the financial statements.	(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
* <i>Population</i> —The entire set of data from which a sample is selected and about which the auditor wishes to draw conclusions.	* <i>مجتمع العينة</i> : المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
* <i>Positive confirmation request</i> —A request that the confirming party respond directly to the auditor indicating whether the confirming party agrees or disagrees with the information in the request, or providing the requested information.	* <i>طلب المصادقة الإيجابية</i> : طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرة على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
<i>Practitioner</i> —A professional accountant in public practice.	<i>المحاسب القانوني</i> : محاسب مهني في الممارسة العامة.
<i>Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised))</i> —The individual(s) conducting the engagement (usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm). Where this ISAE expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “practitioner” is used.	<i>المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000))</i> : الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات التأكيد (3000) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو مسؤوليات، يُستخدم مصطلح “الشريك المسؤول عن الارتباط” بدلاً من “المحاسب القانوني”.
<i>Practitioner (in the context of ISRE 2400 (Revised))</i> —A professional accountant in public practice. The term includes the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRE 2400 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “practitioner” is used. “Engagement partner” and “firm” are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	<i>المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (2400))</i> : محاسب مهني في الممارسة العامة. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات الفحص (2400) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح “الشريك المسؤول عن الارتباط” بدلاً من “المحاسب القانوني”. ويُقرأ مصطلحا “الشريك المسؤول عن الارتباط” و“المكتب” على أنهما يشيران إلى ما يعادلتهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
<i>Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised))</i> —A professional accountant in public practice who conducts the compilation engagement. The term includes the engagement	<i>المحاسب القانوني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (4410))</i> : محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو

<p>partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRS 4410 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “practitioner” is used. “Engagement partner” and “firm” are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.</p>	<p>المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار الخدمات ذات العلاقة (4410) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.</p>
<p><i>Practitioner’s expert</i>—An individual or organization possessing expertise in a field other than assurance, whose work in that field is used by the practitioner to assist the practitioner in obtaining sufficient appropriate evidence. A practitioner’s expert may be either a practitioner’s internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the practitioner’s firm or a network firm), or a practitioner’s external expert.</p>	<p>الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.</p>
<p><i>*Preconditions for an audit</i>—The use by management of an acceptable financial reporting framework in the preparation of the financial statements and the agreement of management and, where appropriate, those charged with governance to the premise on which an audit is conducted.</p>	<p>*الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية، وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس¹⁷ الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.</p>
<p><i>*Predecessor auditor</i>—The auditor from a different audit firm, who audited the financial statements of an entity in the prior period and who has been replaced by the current auditor.</p>	<p>*المراجع السابق: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.</p>
<p><i>*Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted</i>—That management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have the following responsibilities that are fundamental to the conduct of an audit in accordance with ISAs. That is, responsibility:</p>	<p>*الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة—أن الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:</p>
<p>(a) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;</p>	<p>(أ) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛</p>

<p>(b) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and</p>	<p>(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب غش أو خطأ؛</p>
<p>(c) To provide the auditor with:</p>	<p>(ج) تمكين المراجع مما يلي:</p>
<p>(1) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;</p>	<p>(1) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛</p>
<p>(2) Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and</p>	<p>(2) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛</p>
<p>(3) Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.</p>	<p>(3) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.</p>
<p>In the case of a fair presentation framework, (a) above may be restated as “for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework,” or “for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with the financial reporting framework.”</p>	<p>وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (أ) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة طبقاً لإطار التقرير المالي".</p>
<p>The “premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted” may also be referred to as the “premise.”</p>	<p>ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".</p>
<p><i>Pro forma adjustments</i>—In relation to unadjusted financial information, these include:</p>	<p>التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المعدلة، تتضمن:</p>
<p>(a) Adjustments to unadjusted financial information that illustrate the impact of a significant event or transaction (“event” or “transaction”) as if the event had occurred or the transaction had been undertaken at an</p>	<p>(أ) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛</p>

earlier date selected for purposes of the illustration; and	
(b) Adjustments to unadjusted financial information that are necessary for the pro forma financial information to be compiled on a basis consistent with the applicable financial reporting framework of the reporting entity (“entity”) and its accounting policies under that framework.	(ب) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير (“المنشأة”) وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار.
Pro forma adjustments include the relevant financial information of a business that has been, or is to be, acquired (“acquiree”), or a business that has been, or is to be, divested (“divestee”), to the extent that such information is used in compiling the pro forma financial information (“acquiree or divestee financial information”).	وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها (“المنشأة المستحوذ عليها”)، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها (“المنشأة المتخلص منها”)، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية (“المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها”).
<i>Pro forma financial information</i> —Financial information shown together with adjustments to illustrate the impact of an event or transaction on unadjusted financial information as if the event had occurred or the transaction had been undertaken at an earlier date selected for purposes of the illustration. In this ISAE, it is presumed that pro forma financial information is presented in columnar format consisting of (a) the unadjusted financial information; (b) the pro forma adjustments; and (c) the resulting pro forma column.	<i>المعلومات المالية التصورية</i> : المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج.
<i>Professional accountant</i> —An individual who is a member of an IFAC member body.	محاسب مهني ¹⁸ : فرد عضو في إحدى الهيئات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين.
<i>Professional accountant in public practice</i> —A professional accountant, irrespective of functional classification (for example, audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in public practice.	محاسب مهني في الممارسة العامة ¹⁹ : محاسب مهني، بصرف النظر عن التصنيف الوظيفي (على سبيل المثال، مراجعة أو زكاة أو ضريبة أو استشارة)، في مكتب يقدم خدمات مهنية. ويُستخدم هذا المصطلح أيضاً للإشارة إلى مكتب يضم محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.
<i>*Professional judgment</i> —The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.	* <i>الحكم المهني</i> : تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.

¹⁸ حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

¹⁹ حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

<p><i>Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised))</i>—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the engagement.</p>	<p>الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)): تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.</p>
<p><i>Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised))</i>—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the review engagement.</p>	<p>الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (2400)): تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والمحاسبة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.</p>
<p><i>*Professional skepticism</i>—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of evidence.</p>	<p>*نزعة الشك المهني: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.</p>
<p><i>Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))</i>—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement, and a critical assessment of evidence.</p>	<p>نزعة الشك المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)): موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.</p>
<p><i>*Professional standards</i>—International Standards on Auditing (ISAs) and relevant ethical requirements</p>	<p>*المعايير المهنية: المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.</p>
<p><i>†Professional standards (in the context of ISQC 1)</i>—IAASB Engagement Standards, as defined in the IAASB’s <i>Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements</i>, and relevant ethical requirements.</p>	<p>†المعايير المهنية (في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) 20): معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.</p>
<p><i>Projection</i>—Prospective financial information prepared on the basis of:</p>	<p>التوقع: معلومات مالية مستقبلية معدة على أساس:</p>
<p>(a) Hypothetical assumptions about future events and management actions which are not necessarily expected to take place, such as when some entities are in a start-up phase or are considering a major change in the nature of operations; or</p>	<p>(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو</p>
<p>(b) A mixture of best-estimate and hypothetical assumptions.</p>	<p>(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.</p>

²⁰ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

<p><i>Prospective financial information</i>—Financial information based on assumptions about events that may occur in the future and possible actions by an entity. Prospective financial information can be in the form of a forecast, a projection or a combination of both. (see <i>Forecast and Projection</i>)</p>	<p>المعلومات المالية/المستقبلية: معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما. (انظر التنبؤ والتوقع)</p>
<p><i>Prospectus</i>—A document issued pursuant to legal or regulatory requirements relating to the entity’s securities on which it is intended that a third party should make an investment decision.</p>	<p>نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.</p>
<p><i>Public sector</i>—National governments, regional (for example, state, provincial, territorial) governments, local (for example, city, town) governments and related governmental entities (for example, agencies, boards, commissions and enterprises).</p>	<p>القطاع العام: الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (على سبيل المثال لولاية أو مقاطعة أو إقليم) والحكومات المحلية (على سبيل المثال لمدينة أو بلدة) وما يرتبط بها من جهات حكومية (على سبيل المثال، الوكالات والمجالس والهيئات والمؤسسات).</p>
<p><i>Published financial information</i>—Financial information of the entity or of an acquirer or a divestee that is made available publicly.</p>	<p>المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحود عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.</p>
<p><i>Purchased offset</i>—An emissions deduction in which the entity pays for the lowering of another entity’s emissions (emissions reductions) or the increasing of another entity’s removals (removal enhancements), compared to a hypothetical baseline.</p>	<p>الحصة الموازنة المشتراة: اقطاع من الانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنةً بخط أساس افتراضي.</p>
<p><i>Quantification</i>—The process of determining the quantity of GHGs that relate to the entity, either directly or indirectly, as emitted (or removed) by particular sources (or sinks).</p>	<p>قياس الكمية: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.</p>
<p><i>*†Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and in quality control)</i>—A high, but not absolute, level of assurance.</p>	<p>*†التأكيد المعقول (في سياق ارتباطات المراجعة، وفي رقابة الجودة): مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.</p>
<p><i>Reasonable assurance engagement</i>—(see <i>Assurance engagement</i>)</p>	<p>ارتباط التأكيد المعقول: (انظر ارتباط التأكيد)</p>
<p><i>Recalculation</i>—Consists of checking the mathematical accuracy of documents or records.</p>	<p>إعادة الاحتساب: يتألف من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.</p>
<p><i>*Related party</i>—A party that is either:</p>	<p>* طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون:</p>
<p>(a) A related party as defined in the applicable financial reporting framework; or</p>	<p>(أ) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو</p>
<p>(b) Where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements:</p>	<p>(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:</p>

<p>(1) A person or other entity that has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries, over the reporting entity;</p>	<p>(1) شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو</p>
<p>(2) Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or</p>	<p>(2) منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو</p>
<p>(3) Another entity that is under common control with the reporting entity through having:</p>	<p>(3) منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:</p>
<p>a. Common controlling ownership;</p>	<p>أ. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو</p>
<p>b. Owners who are close family members; or</p>	<p>ب. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو</p>
<p>c. Common key management.</p>	<p>ج. خضوعهما لنفس الإدارة.</p>
<p>However, entities that are under common control by a state (that is, a national, regional or local government) are not considered related unless they engage in significant transactions or share resources to a significant extent with one another.</p>	<p>ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشارك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.</p>
<p><i>Related services</i>—Comprise agreed-upon procedures and compilations.</p>	<p>الخدمات ذات العلاقة: تشمل الإجراءات المتفق عليها وأعمال التجميع.</p>
<p><i>*†Relevant ethical requirements (in the context of ISQC 1)</i>—Ethical requirements to which the engagement team and engagement quality control reviewer are subject when undertaking audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements, which ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants’ International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code) together with national requirements that are more restrictive.</p>	<p><i>*†المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار رقابة الجودة (1)):</i> المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط عند تنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.</p>
<p><i>Relevant ethical requirements (in the context of the ISAs)</i>—Ethical requirements to which the engagement team and engagement quality control reviewer are subject when undertaking an audit engagement, which ordinarily comprise the provisions of the International Ethics</p>	<p><i>المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معايير المراجعة):</i> المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط عند تنفيذ ارتباطات المراجعة، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك</p>

<p>Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code) related to an audit of financial statements, together with national requirements that are more restrictive.</p>	<p>وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.</p>
<p><i>Relevant ethical requirements (in the context of ISRE 2400 (Revised))</i>—Ethical requirements to which the engagement team is subject when undertaking a review engagement, which ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code), related to a review of financial statements, together with national requirements that are more restrictive.</p>	<p>المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار ارتباطات الفحص (2400)): المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط عند تنفيذ ارتباطات الفحص، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، فيما يتعلق بفحص القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.</p>
<p><i>Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4410 (Revised))</i>—Ethical requirements to which the engagement team is subject when undertaking a compilation engagement, which ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code) related to compilation engagements, together with national requirements that are more restrictive.</p>	<p>المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (4410)): المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط عند تنفيذ ارتباطات التجميع، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، فيما يتعلق بارتباطات التجميع، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.</p>
<p><i>Removal</i>—The GHGs that the entity has, during the period, removed from the atmosphere, or that would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink.</p>	<p>الإزالة: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين.</p>
<p><i>Reperformance</i>—The auditor's independent execution of procedures or controls that were originally performed as part of the entity's internal controls.</p>	<p>إعادة التنفيذ: التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة.</p>
<p><i>*Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report)</i>—A report that comprises:</p>	<p>*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (402)²¹ بلفظ "تقرير من النوع (1)": هو تقرير يشمل:</p>

²¹ معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

<p>(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls that have been designed and implemented as at a specified date; and</p>	<p>(i) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛</p>
<p>(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes the service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls and the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives.</p>	<p>(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.</p>
<p><i>Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a "type 1 report") (in the context of ISAE 3402)—A report that comprises:</i></p>	<p>تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (3402)²² بلفظ "تقرير من النوع (1)": هو تقرير يشمل:</p>
<p>(a) The service organization's description of its system;</p>	<p>(i) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛</p>
<p>(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:</p>	<p>(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:</p>
<p>(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented as at the specified date;</p>	<p>(1) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛</p>
<p>(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed as at the specified date; and</p>	<p>(2) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛</p>
<p>(c) A service auditor's assurance report that conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(ii) above.</p>	<p>(ج) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (ب)(1)–(2) أعلاه.</p>
<p><i>*Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)—A report that comprises:</i></p>	<p>*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (402) بلفظ "تقرير من النوع (2)": هو تقرير يشمل:</p>
<p>(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls, their design and implementation as at a specified date or</p>	<p>(i) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛</p>

²² معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

throughout a specified period and, in some cases, their operating effectiveness throughout a specified period; and	
(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes:	(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:
(1) The service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls, the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives, and the operating effectiveness of the controls; and	(1) رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة:
(2) A description of the service auditor's tests of the controls and the results thereof.	(2) وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
<i>Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a "type 2 report") (in the context of ISAE 3402)—A report that comprises:</i>	تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (3402) بلفظ "تقرير من النوع (2)") (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402)): هو تقرير يشمل:
(a) The service organization's description of its system;	(أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها;
(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:	(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع النواحي الجوهرية، واستناداً إلى ضوابط مناسبة، فإن:
(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented throughout the specified period;	(1) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة:
(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed throughout the specified period; and	(2) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة:
(3) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system operated effectively throughout the specified period; and	(3) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة:
(c) A service auditor's assurance report that:	(ج) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:
(1) Conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(iii) above; and	(1) يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (ب)(1)–(3) أعلاه:

<p>(2) Includes a description of the tests of controls and the results thereof.</p>	<p>(2) يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.</p>
<p><i>Responsible party</i>— The party(ies) responsible for the underlying subject matter.</p>	<p><i>الطرف المسؤول</i>: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.</p>
<p><i>Review (in relation to quality control)</i>— Appraising the quality of the work performed and conclusions reached by others.</p>	<p><i>الفحص (فيما يتعلق برقابة الجودة)</i>: تقييم جودة العمل الذي نفذه آخرون والاستنتاجات التي توصلوا إليها.</p>
<p><i>Review engagement</i>—The objective of a review engagement is to enable an auditor to state whether, on the basis of procedures which do not provide all the evidence that would be required in an audit, anything has come to the auditor’s attention that causes the auditor to believe that the financial statements are not prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework.</p>	<p><i>ارتباط الفحص</i>: يتمثل هدف ارتباط الفحص في تمكين المراجع، استناداً إلى إجراءات لا توفر جميع الأدلة التي كانت ستطلبها المراجعة، من بيان ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية. وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.</p>
<p><i>Review procedures</i>—The procedures deemed necessary to meet the objective of a review engagement, primarily inquiries of entity personnel and analytical procedures applied to financial data.</p>	<p><i>إجراءات الفحص</i>: الإجراءات التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف ارتباط الفحص، وهي تتمثل بشكل أساسي في الحصول على استفسارات من العاملين في المنشأة وتطبيق إجراءات تحليلية على البيانات المالية.</p>
<p><i>*Risk assessment procedures</i>—The audit procedures performed to obtain an understanding of the entity and its environment, including the entity’s internal control, to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels.</p>	<p><i>*إجراءات تقييم المخاطر</i>: إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستوي القوائم المالية والإقرارات.</p>
<p><i>*Risk of material misstatement</i>—The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:</p>	<p><i>*خطر التحريف الجوهرية</i>: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:</p>
<p>(a) <i>Inherent risk</i>—The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.</p>	<p>(أ) <i>الخطر الملازم</i>: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.</p>
<p>(b) <i>Control risk</i>—The risk that a misstatement that could occur in an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, will not be prevented, or</p>	<p>(ب) <i>خطر الرقابة</i>: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.</p>

detected and corrected, on a timely basis by the entity's internal control.	
<i>Risk of material misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))</i> —The risk that the subject matter information is materially misstated prior to the engagement.	خطر تحريف جوهري (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3000)): خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.
* <i>Sampling</i> —(see <i>Audit sampling</i>)	*اختيار العينة: (انظر العينات في المراجعة).
* <i>Sampling risk</i> —The risk that the auditor's conclusion based on a sample may be different from the conclusion if the entire population were subjected to the same audit procedure. Sampling risk can lead to two types of erroneous conclusions:	*خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
(a) In the case of a test of controls, that controls are more effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement does not exist when in fact it does. The auditor is primarily concerned with this type of erroneous conclusion because it affects audit effectiveness and is more likely to lead to an inappropriate audit opinion.	(أ) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.
(b) In the case of a test of controls, that controls are less effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement exists when in fact it does not. This type of erroneous conclusion affects audit efficiency as it would usually lead to additional work to establish that initial conclusions were incorrect.	(ب) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تآدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
* <i>Sampling unit</i> —The individual items constituting a population.	*وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.
<i>Scope of a review</i> —The review procedures deemed necessary in the circumstances to achieve the objective of the review.	نطاق الفحص: إجراءات الفحص التي تُعد ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف الفحص.
* <i>Service auditor</i> —An auditor who, at the request of the service organization, provides an assurance report on the controls of a service organization.	*مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
<i>Service auditor (in the context of ISAE 3402)</i> —A practitioner who, at the request of the service organization, provides an assurance report on controls of a service organization.	مراجع المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402)): هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

<p><i>*Service organization</i>—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are part of those entities' information systems relevant to financial reporting.</p>	<p><i>*المنشأة الخدمية</i>: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.</p>
<p><i>Service organization (in the context of ISAE 3402)</i>—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are likely to be relevant to user entities' internal control as it relates to financial reporting.</p>	<p><i>المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402))</i>: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.</p>
<p><i>Service organization's statement</i>—The written statement about the matters referred to in (b) of the definition of a report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (in the case of a type 2 report) or (b) of the definition of a report on the description and design of controls at a service organization (in the case of a type 1 report).</p>	<p><i>بيان المنشأة الخدمية</i>: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية وتصميمها وفعاليتها التشغيلية (في حالة التقرير الذي من النوع (2)) أو الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية (في حالة التقرير الذي من النوع (1)).</p>
<p><i>*Service organization's system</i>—The policies and procedures designed, implemented and maintained by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's report.</p>	<p><i>*نظام المنشأة الخدمية</i>: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.</p>
<p><i>Service organization's system (or the system)(in the context of ISAE 3402)</i>—The policies and procedures designed and implemented by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's assurance report. The service organization's description of its system includes identification of: the services covered; the period, or in the case of a type 1 report, the date, to which the description relates; control objectives; and related controls.</p>	<p><i>نظام المنشأة الخدمية (أو النظام) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402))</i>: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (1)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.</p>
<p><i>Significance</i>—The relative importance of a matter, taken in context. The significance of a matter is judged by the practitioner in the context in which it is being considered. This might include, for example, the reasonable prospect of its changing or influencing the decisions of intended users of the practitioner's report; or, as another example, where the context is a judgment about whether to report a matter to those charged with governance, whether the matter would be regarded as important by them</p>	<p><i>الأهمية</i>: الوزن النسبي لأمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المحاسب القانوني في السياق الذي يتم النظر فيه في هذا الأمر. ومن الممكن أن يتضمن ذلك، على سبيل المثال، الاحتمال المعقول بأن يغير أو يؤثر هذا الأمر على قرارات المستخدمين الموجه لهم تقرير المحاسب القانوني؛ أو كمثال آخر عندما يكون السياق هو الحكم على ما إذا كان سيتم التقرير عن أمر ما للمكلفين بالحوكمة، ما إذا كان هذا الأمر سيُعد مهماً لهم في ضوء واجباتهم. ويمكن أن تُراعى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير</p>

in relation to their duties. Significance can be considered in the context of quantitative and qualitative factors, such as relative magnitude, the nature and effect on the subject matter and the expressed interests of intended users or recipients.	على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.
<i>*Significant component</i> —A component identified by the group engagement team (i) that is of individual financial significance to the group, or (ii) that, due to its specific nature or circumstances, is likely to include significant risks of material misstatement of the group financial statements.	<i>*المكون/المهم</i> : مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (1) تكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (2) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالمجموعة.
<i>*Significant deficiency in internal control</i> —A deficiency or combination of deficiencies in internal control that, in the auditor’s professional judgment, is of sufficient importance to merit the attention of those charged with governance.	<i>*قصور مهم في الرقابة الداخلية</i> : قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.
<i>Significant facility</i> —A facility that is of individual significance due to the size of its emissions relative to the aggregate emissions included in the GHG statement or its specific nature or circumstances which give rise to particular risks of material misstatement.	<i>المرفق المهم</i> : مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف جوهري معينة.
<i>*Significant risk</i> —An identified and assessed risk of material misstatement that, in the auditor’s judgment, requires special audit consideration.	<i>*الخطر المهم</i> : خطر للتحريف الجوهري تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.
<i>Sink</i> —A physical unit or process that removes GHGs from the atmosphere.	<i>الحوض</i> : وحدة أو آلية مادية تزيل غازات الاحتباس الحراري من الجو.
<i>Smaller entity</i> —An entity which typically possesses qualitative characteristics such as:	<i>المنشأة الأصغر</i> : منشأة تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:
(a) Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual – either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); and	(أ) تركّز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (عادةً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛
(b) One or more of the following:	(ب) واحد أو أكثر مما يلي:
(1) Straightforward or uncomplicated transactions;	(1) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
(2) Simple record-keeping;	(2) مسك دفاتر بسيطة؛ أو

(3) Few lines of business and few products within business lines;	(3) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
(4) Few internal controls;	(4) قلة أدوات الرقابة الداخلية؛ أو
(5) Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or	(5) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو
(6) Few personnel, many having a wide range of duties.	(6) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.
These qualitative characteristics are not exhaustive, they are not exclusive to smaller entities, and smaller entities do not necessarily display all of these characteristics.	وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الأصغر.
<i>Source</i> —A physical unit or process that releases GHGs into the atmosphere.	<i>المصدر</i> : وحدة أو آلية مادية تطلق غازات الاحتباس الحراري في الجو.
<i>*Special purpose financial statements</i> —Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.	<i>*القوائم المالية ذات الغرض الخاص</i> : قوائم مالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
<i>*Special purpose framework</i> —A financial reporting framework designed to meet the financial information needs of specific users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.	<i>*الإطار ذو الغرض الخاص</i> : إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام. ²³
<i>*†Staff</i> —Professionals, other than partners, including any experts the firm employs.	<i>*†الموظفون</i> : المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
<i>*Statistical sampling</i> —An approach to sampling that has the following characteristics:	<i>*الاختيار الإحصائي للعينة</i> : منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
(a) Random selection of the sample items; and	(أ) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛
(b) The use of probability theory to evaluate sample results, including measurement of sampling risk.	(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.
A sampling approach that does not have characteristics (a) and (b) is considered non-statistical sampling.	ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (أ) و(ب) اختياراً غير إحصائي للعينة.
<i>*Stratification</i> —The process of dividing a population into sub-populations, each of which is a group of sampling units which have similar characteristics (often monetary value).	<i>*التقسيم الطبقي</i> : آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).

²³ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13(أ)

<p><i>Subject matter information</i>— The outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria, that is, the information that results from applying the criteria to the underlying subject matter.</p>	<p>معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.</p>
<p>*<i>Subsequent events</i>—Events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor’s report, and facts that become known to the auditor after the date of the auditor’s report.</p>	<p>*<i>الأحداث اللاحقة</i>: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.</p>
<p>*<i>Subservice organization</i>—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are part of those user entities’ information systems relevant to financial reporting.</p>	<p>*<i>المنشأة الخدمية من الباطن</i>: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.</p>
<p><i>Subservice organization (in the context of ISAE 3402)</i>—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are likely to be relevant to user entities’ internal control as it relates to financial reporting.</p>	<p>*<i>المنشأة الخدمية من الباطن (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402))</i>: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.</p>
<p>*<i>Substantive procedure</i>—An audit procedure designed to detect material misstatements at the assertion level. Substantive procedures comprise:</p>	<p>*<i>الإجراء الأساس</i>: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:</p>
<p>(a) Tests of details (of classes of transactions, account balances, and disclosures); and</p>	<p>(أ) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات):</p>
<p>(b) Substantive analytical procedures.</p>	<p>(ب) الإجراءات التحليلية الأساس.</p>
<p>*<i>Sufficiency (of audit evidence)</i>—The measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor’s assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.</p>	<p>*<i>الكفاية (فيما يتعلق بأدلة المراجعة)</i>: هي مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتناثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.</p>
<p><i>Suitable criteria</i>—(see <i>Criteria</i>)</p>	<p>الضوابط المناسبة: (انظر الضوابط)</p>
<p>*†<i>Suitably qualified external person</i>—An individual outside the firm with the competence and capabilities to act as an engagement partner, for example a partner of another firm, or an employee (with appropriate experience) of either a professional accountancy body whose members may perform audits and reviews of historical financial information, or other assurance or related services engagements, or of</p>	<p>*†<i>شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب</i>: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبية مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية أو أداء ارتباطات تأكيد أو خدمات ذات علاقة أخرى، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.</p>

<p>an organization that provides relevant quality control services.</p>	
<p><i>*Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))</i>—Historical financial information that is derived from financial statements but that contains less detail than the financial statements, while still providing a structured representation consistent with that provided by the financial statements of the entity’s economic resources or obligations at a point in time or the changes therein for a period of time. Different jurisdictions may use different terminology to describe such historical financial information.</p>	<p><i>*القوائم المالية الملخصة (في سياق معيار المراجعة (810)):</i> معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.²⁴ وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.</p>
<p><i>Supplementary information</i>—Information that is presented together with the financial statements that is not required by the applicable financial reporting framework used to prepare the financial statements, normally presented in either supplementary schedules or as additional notes.</p>	<p><i>المعلومات التكميلية:</i> معلومات يتم عرضها مع القوائم المالية، لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية، وتُعرض عادةً إما في جداول ملحقة أو إيضاحات إضافية.</p>
<p><i>Test</i>—The application of procedures to some or all items in a population.</p>	<p><i>الاختبار:</i> تطبيق إجراءات على بعض بنود مجتمع العينة أو جميعها.</p>
<p><i>Test of controls (in the context of ISAE 3402)</i>—A procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in achieving the control objectives stated in the service organization’s description of its system.</p>	<p><i>اختبار أدوات الرقابة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402)):</i> إجراء مصمم لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.</p>
<p><i>*Tests of controls</i>—An audit procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level.</p>	<p><i>*اختبارات أدوات الرقابة:</i> إجراء مراجعة مصمم لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.</p>
<p><i>*Those charged with governance</i>—The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance</p>	<p><i>*المكلفون بالحوكمة:</i> أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمسئولتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة قطاع خاص أو عام، أو المدير المالك.²⁵</p>

²⁴ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13 (و)

²⁵ مناقشة تنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات 1-1-8 من معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة".

board of a private or public sector entity, or an owner-manager.	
<i>*Tolerable misstatement</i> —A monetary amount set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the monetary amount set by the auditor is not exceeded by the actual misstatement in the population.	*تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده.
<i>*Tolerable rate of deviation</i> —A rate of deviation from prescribed internal control procedures set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the rate of deviation set by the auditor is not exceeded by the actual rate of deviation in the population.	*معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.
<i>Type of emission</i> —A grouping of emissions based on, for example, source of emission, type of gas, region, or facility.	نوع الانبعاث: تصنيف الانبعاثات إلى مجموعات استناداً، على سبيل المثال، إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.
<i>Unadjusted financial information</i> —Financial information of the entity to which pro forma adjustments are applied by the responsible party.	المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول.
<i>Uncertainty</i> —A matter whose outcome depends on future actions or events not under the direct control of the entity but that may affect the financial statements.	عدم التأكيد: أمر تعتمد نتيجته على أفعال أو أحداث مستقبلية لا تخضع للسيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.
<i>*Uncorrected misstatements</i> —Misstatements that the auditor has accumulated during the audit and that have not been corrected.	*التحريفات غير المصححة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.
<i>Underlying subject matter</i> —The phenomenon that is measured or evaluated by applying criteria.	الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.
<i>*Unmodified opinion</i> —The opinion expressed by the auditor when the auditor concludes that the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework.	*رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ²⁶
<i>*User auditor</i> —An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.	*مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.
<i>User auditor (in the context of ISAE 3402)</i> —An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.	مراجع المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402)): المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ²⁷

²⁶ تتناول الفقرتان 25 و 26 التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

²⁷ في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.

<p><i>*User entity</i>—An entity that uses a service organization and whose financial statements are being audited.</p>	<p><i>*المنشأة المستفيدة</i>: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.</p>
<p><i>User entity (in the context of ISAE 3402)</i>—An entity that uses a service organization.</p>	<p><i>المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (3402))</i>: منشأة تستخدم منشأة خدمية.</p>
<p><i>Walk-through test</i>—Involves tracing a few transactions through the financial reporting system.</p>	<p><i>اختبار التتبع</i>: اختبار ينطوي على تتبع عدد قليل من المعاملات من خلال نظام التقرير المالي.</p>
<p><i>*Written representation</i>—A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and records.</p>	<p><i>*إفادة مكتوبة</i>: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.</p>

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)
رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى
وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار اعتباراً من 2017/1/1)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

3-1 نطاق هذا المعيار

9-4 نطاق اختصاص هذا المعيار

10 تاريخ السريان

11 الهدف

12 التعريفات

المتطلبات

15-13 تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

17-16 عناصر نظام رقابة الجودة

19-18 مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

25-20 المتطلبات المسلكية ذات الصلة

28-26 قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات معينة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

31-29 الموارد البشرية

47-32 تنفيذ الارتباطات

56-48 المتابعة

59-57 توثيق نظام رقابة الجودة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

1أ تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

3أ-2أ عناصر نظام رقابة الجودة

6أ-4أ مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

17أ-7أ المتطلبات المسلكية ذات الصلة

23أ-18أ قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات معينة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

31أ-24أ الموارد البشرية

أ32-63	تنفيذ الارتباطات
أ64-72	المتابعة
أ73-75	توثيق نظام رقابة الجودة

ينبغي قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن نظامه لرقابة الجودة لارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
2. تحدد الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد معايير وإرشادات إضافية بشأن مسؤوليات العاملين بالمكتب فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (220)¹ إجراءات رقابة الجودة لارتباطات مراجعة القوائم المالية.
3. يتألف نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف المحدد في الفقرة 11، والإجراءات اللازمة لتنفيذ ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

نطاق اختصاص هذا المعيار

4. ينطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وستعتمد طبيعة ومدى السياسات والإجراءات التي يضعها كل مكتب للالتزام بهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم المكتب وخصائصه التشغيلية، وما إذا كان جزءاً من شبكة مكاتب.
5. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع هذا المعيار، والمتطلبات التي تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق ذلك الهدف المحدد. ويحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، يتم تناولها بتفصيل أكبر في الفقرة 8، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.
6. توفر الأهداف السياق الذي حُدِّدت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو مساعدة المكتب فيما يلي:
 - فهم ما يلزم إنجازه؛
 - تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الهدف.
7. يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة "يجب".
8. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:
 - قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.
 - قد تشمل على أمثلة للسياسات والإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الأصغر في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب عن تطبيق متطلبات هذا المعيار والالتزام بها.

9. قد يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعيار وتفسيره بشكل متسق، وهي لا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في نظام أو لائحة أو غير ذلك. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الذي نشره الاتحاد الدولي

¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على المصطلحات الوارد تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في هذا المعيار للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

تاريخ السريان

10. يلزم وضع أنظمة لرقابة الجودة وفقاً لهذا المعيار اعتباراً من 2017/1/1.

الهدف

11. يتمثل هدف المكتب في وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، ليواف له تأكيداً معقولاً بأن:

- (أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

12. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) تاريخ التقرير: التاريخ الذي يختاره المحاسب القانوني لتأريخ التقرير.
(ب) توثيق أعمال الارتباط: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
(ج) الشرك المسؤول عن الارتباط: الشرك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*
(د) فحص رقابة جودة الارتباط: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ التقرير أو قبله، للأحكام المهنية المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة والارتباطات الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.
(هـ) فاحص رقابة جودة الارتباط: شرك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة لإجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير.
(و) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة. ويُستثنى من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط المراجعة عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (610).³
(ز) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين.
(ح) التقصي: فيما يخص الارتباطات المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق الارتباطات بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.
(ط) المنشأة المدرجة: هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.

² تُقرأ مصطلحات "الشرك المسؤول عن الارتباط" و"الشرك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

³ يفرض معيار المراجعة 610 "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

- (ي) المتابعة: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقويمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.
- (ك) مكتب ضمن الشبكة: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى الشبكة.
- (ل) الشبكة: هيكل أكبر حجماً:
- (1) يهدف إلى تحقيق التعاون؛
- (2) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
- (م) الشريك: أي فرد يحظى بصلاحيات إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
- (ن) العاملون: الشركاء والموظفون.
- (س) المعايير المهنية: معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ع) التأكيد المعقول: في سياق هذا المعيار، مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
- (ف) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط عند تنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*
- (ص) الموظفون: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
- (ق) شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية أو أداء ارتباطات تأكيد أو خدمات ذات علاقة أخرى، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

13. يجب أن يتوفر لدى العاملين داخل المكتب، المسؤولين عن وضع نظام المكتب الخاص برقابة الجودة والحفاظ عليه، فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهداف المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.
14. يجب على المكتب أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن ذلك المتطلب، في ظل ظروف المكتب، غير ذي صلة بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. (راجع: الفقرة 1أ)
15. تهدف المتطلبات إلى تمكين المكتب من تحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار. ولذلك، فمن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لهذه المتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. ولكن نظراً لأن الظروف تختلف بشكل كبير وجميع مثل تلك الظروف لا يمكن توقعها، فيجب على المكتب أن ينظر فيما إذا كانت هناك أمور أو ظروف خاصة تتطلب من المكتب أن يضع سياسات وإجراءات، إضافة لتلك التي يتطلبها هذا المعيار لتحقيق الهدف المنصوص عليه.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

عناصر نظام رقابة الجودة

16. يجب على المكتب وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، يشتمل على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:

- (أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب.
- (ب) المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- (د) الموارد البشرية.
- (هـ) تنفيذ الارتباطات.
- (و) المتابعة.

17. يجب على المكتب توثيق سياساته وإجراءاته وإبلاغها للعاملين به. (راجع: الفقرتين 2، 3)

مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

18. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة هي أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إذا كان ذلك مناسباً، من المجلس الإداري للشركاء في المكتب (أو ما يعادله)، أن يتحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب. (راجع: الفقرتين 4، 5)

19. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تضمن أن يكون لدى أي أشخاص تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة بالمكتب، من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب، الخبرات والقدرات الكافية والمناسبة والصلاحيات الضرورية لتحمل تلك المسؤولية. (راجع: الفقرة 6)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

20. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات 7-10)

الاستقلال

21. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه، وعند الاقتضاء، الأشخاص الآخرين الذين يخضعون لمتطلبات الاستقلال (بما في ذلك العاملين في مكاتب الشبكة) يحافظون على استقلالهم متى استوجبت ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات المكتب من: (راجع: الفقرة 10)

- (أ) إبلاغ العاملين فيه بمتطلبات الاستقلال، وعند الاقتضاء إبلاغ الأشخاص الآخرين الذين يخضعون لتلك المتطلبات؛
- (ب) التعرف على التهديدات التي تمس الاستقلال، وتقويم ما إذا كانت التهديدات التي تم التعرف عليها تقع ضمن مستوى يمكن قبوله، ومواجهتها إذا لم تكن كذلك عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

22. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة 10)

(أ) أن يوفر الشركاء المسؤولون عن الارتباطات للمكتب المعلومات ذات الصلة عن ارتباطات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين المكتب من تقويم الأثر الكلي، إن وجد، على متطلبات الاستقلال؛

(ب) أن يخطر العاملون بالمكتب على الفور بالظروف والعلاقات التي تنشأ عنها تهديدات تمس الاستقلال حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب؛

(ج) جمع المعلومات ذات الصلة وإبلاغها للموظفين المعنيين، بحيث:

- (1) يستطيع المكتب والعاملون فيه أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين لمتطلبات الاستقلال؛
- (2) يستطيع المكتب أن يصون ويحدّث سجلاته المتعلقة بالاستقلال؛
- (3) يستطيع المكتب أن يتخذ التصرف المناسب فيما يتعلق بتهديدات الاستقلال التي تم تحديدها والتي ليست عند مستوى يمكن قبوله.
23. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأنه يتم إخطاره بالمخالفات التي تقع لمتطلبات الاستقلال، وإلى تمكينه من اتخاذ التصرفات المناسبة لحل تلك المواقف. ويجب أن تشمل السياسات والإجراءات على متطلبات لما يلي: (راجع: الفقرة 10أ)
- (أ) أن يقوم العاملون في المكتب بإخطار المكتب على الفور بمخالفات الاستقلال التي يصبحون على علم بها؛
- (ب) أن يقوم المكتب على الفور بالإبلاغ عن المخالفات التي يتم تحديدها لهذه السياسات والإجراءات لكل من:
- (1) الشريك المسؤول عن الارتباط الذي يتعين عليه مواجهة هذه المخالفة بالتعاون مع المكتب؛
- (2) العاملين الآخرين المعنيين في المكتب، وعند الاقتضاء، في الشبكة، وأولئك الخاضعين لمتطلبات الاستقلال الذين يتعين عليهم اتخاذ تصرف مناسب؛
- (ج) أن يتم إبلاغ المكتب على الفور، عند الضرورة، من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط والأفراد الآخرين المشار إليهم في الفقرة الفرعية 23(ب)(2) بالتصرفات المتخذة لحل الأمر، بحيث يستطيع المكتب تحديد ما إذا كان ينبغي اتخاذ تصرف إضافي.
24. يجب أن يحصل المكتب بشكل سنوي على الأقل على تأكيد كتابي بالالتزام بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال من جميع العاملين في المكتب المطالبين بالتحلي بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين 10أ، 11أ)
25. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات: (راجع: الفقرة 10أ)
- (أ) تنص على ضوابط لتحديد مدى الحاجة للقضاء على الظروف الناشئة عنها تهديد بسبب طول العلاقة مع المنشأة، عندما يتم استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط التأكيد لفترة زمنية طويلة، أو ضوابط لتطبيق تدابير وقائية لتخفيف التهديد إلى مستوى يمكن قبوله؛
- (ب) تتطلب لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة تدوير الشريك المسؤول عن الارتباط والأفراد المسؤولين عن فحص رقابة جودة الارتباط، وعند الاقتضاء أي أشخاص آخرين يخضعون لمتطلبات التدوير، بعد فترة محددة استيفاءً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.^(*) (راجع: الفقرات 12أ-17أ)
- قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
26. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن ينفذ أو يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون فيها:
- (أ) كفوؤاً لتنفيذ الارتباط ولديه القدرات اللازمة للقيام بذلك، بما في ذلك امتلاكه للوقت والموارد؛ (راجع: الفقرتين 18أ، 23أ)
- (ب) قادراً على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- (ج) قد أخذ في الحسبان نزاهة العميل، وليست لديه معلومات من شأنها أن تدعوه إلى استنتاج أن العميل يفتقر إلى النزاهة. (راجع: الفقرات 19أ، 20أ، 23أ)

* تنص المادة الثامنة عشرة من نظام الشركات السعودي (2022) على أنه: "يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من المراجعين المرخص لهم في المملكة يعينه ويحدد أتعابه ومدة عمله ونطاقه الشركاء أو الجمعية العامة أو المساهمون بحسب الأحوال، ويجوز إعادة تعيينه. وتحدد اللوائح الحد الأعلى لمدة عمل مراجع الحسابات الفرد أو الشركة والشريك فيها المشرف على المراجعة".

27. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

- (أ) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. (راجع: الفقرتين 21أ، 23)
- (ب) أن يحدد المكتب ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط، وذلك في حال التعرف على تضارب محتمل في المصالح عند قبول ارتباط من عميل جديد أو حالي.
- (ج) أن يوثق المكتب كيفية حل الإشكالات، وذلك إذا كان قد تم التعرف على أي إشكالات، وقرر المكتب مع ذلك قبول أو الاستمرار في العلاقة مع العميل أو في ارتباط معين.

28. يجب على المكتب أن يضع بشأن الاستمرار في الارتباطات والعلاقات مع العملاء سياسات وإجراءات تتناول الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات كان من شأنها أن تتسبب في رفضه للارتباط فيما لو توفرت له تلك المعلومات في وقت سابق. ويجب أن تشمل هذه السياسات والإجراءات على النظر فيما يلي:

- (أ) المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المكتب بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛
- (ب) إمكانية الانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل. (راجع: الفقرتين 22أ، 23)

الموارد البشرية

29. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عدداً كافياً من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات، والملتزمين بمبادئ سلوك وأداب المهنة، الضرورية لما يلي:

- (أ) تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) تمكين المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرات 24أ-29)

تعيين فرق الارتباط

30. يجب على المكتب أن يقوم بإسناد المسؤولية عن كل ارتباط لأحد الشركاء، ويجب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب ما يلي:

- (أ) أن يتم الإبلاغ عن هوية ودور الشريك المسؤول عن الارتباط للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة لتنفيذ الدور المنوط به؛
- (ج) أن يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط بوضوح وإبلاغها لذلك الشريك. (راجع: الفقرة 30أ)

31. يجب على المكتب أيضاً أن يضع سياسات وإجراءات لتعيين العاملين المناسبين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي:

- (أ) تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) تمكين المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة 31أ)

تنفيذ الارتباط

32. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وأن المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط يصدر التقارير التي تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) الأمور ذات الصلة بتعزيز الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات؛ (راجع: الفقرتين 32أ، 33)

(ب) مسؤوليات الإشراف؛ (راجع: الفقرة 34)

(ج) مسؤوليات الفحص. (راجع: الفقرة 35)

33. يجب تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.

التشاور

34. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بتحقيق ما يلي:

(أ) إجراء تشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛

(ب) توفر موارد كافية تمكّن من إجراء التشاور المناسب؛

(ج) توثيق طبيعة ونطاق تلك المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها، والاتفاق عليها بين كل من الفرد الذي يطلب المشورة والفرد الذي تمت استشارته؛

(د) تطبيق الاستنتاجات الناتجة من المشاورات. (راجع: الفقرات 36أ-40أ)

فحص رقابة جودة الارتباط

35. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط، فيما يتعلق بالارتباطات المناسبة، على أن يوفر هذا الفحص تقويماً موضوعياً للأحكام المهمة الصادرة عن فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) المطالبة بفحص رقابة جودة الارتباط لجميع عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة؛

(ب) تحديد الضوابط التي على أساسها يجب تقويم جميع الارتباطات الأخرى لمراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، لتحديد ما إذا كان ينبغي تنفيذ فحص لرقابة جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرة 41أ)

(ج) المطالبة بفحص رقابة جودة الارتباط لجميع الارتباطات، إن وجدت، التي تستوفي الضوابط الموضوعية عملاً بالفقرة الفرعية 35(ب).

36. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات عدم تأريخ تقرير الارتباط لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرتين 42، 43أ)

37. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب أن يتضمن فحص رقابة جودة الارتباط:

(أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛

(ب) فحص القوائم المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح؛

(ج) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة التقرير والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً. (راجع: الفقرة 44أ)

38. لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب أن يتضمن فحص رقابة جودة الارتباط أيضاً النظر فيما يلي:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط المحدد؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. (راجع: الفقرتين 45أ، 46أ)

ضوابط أهلية فاحصي رقابة جودة الارتباطات

39. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتناول تعيين فاحصي رقابة جودة الارتباطات ويجب أن يحدد أهليتهم من خلال:

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لتنفيذ الأدوار المنوطة بهم، بما في ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة؛ (راجع: الفقرة 47)

(ب) الدرجة التي يمكن أن تتم بها استشارة فاحص رقابة جودة الارتباط بشأن الارتباط دون المساس بموضوعية الفاحص. (راجع: الفقرة 48أ)

40. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى صون موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات 49-51أ)

41. يجب أن تنص سياسات وإجراءات المكتب على استبدال فاحص رقابة جودة الارتباط عندما تقل قدرته على تنفيذ فحص موضوعي.

توثيق فحص رقابة جودة الارتباط

42. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات بشأن توثيق فحص رقابة جودة الارتباط، تتطلب توثيق ما يلي:

(أ) أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها؛

(ب) أن فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في تاريخ التقرير أو قبله؛

(ج) أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

الاختلافات في الرأي

43. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الاختلافات في الرأي داخل فريق الارتباط، ومع أولئك الذين تمت استشارتهم، وعند الانطباق، بين الشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، وحل هذه الاختلافات. (راجع: الفقرتين 52أ، 53)

44. يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(ب) عدم تأريخ التقرير حتى يتم حل الأمر.

توثيق أعمال الارتباط

استكمال جمع ملفات الارتباط النهائية

45. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لقيام فرق الارتباط باستكمال جمع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب بعد الانتهاء من إعداد تقارير الارتباط. (راجع: الفقرتين 54، 55)

سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها

46. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى الحفاظ على سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها. (راجع: الفقرات 56-59)

الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط

47. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط لفترة كافية للوفاء باحتياجات المكتب، أو للفترة التي تتطلبها الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات 60-63أ)

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب

48. يجب على المكتب أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وهذه الآلية يجب أن:

(أ) تتضمن تقويماً ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب، بما في ذلك التقصي بشكل دوري عن ارتباط واحد مكتمل على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات؛

(ب) تتطلب إسناد المسؤولية عن آلية المتابعة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم ما يكفي من الخبرات والصلاحيات المناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية؛

(ج) تتطلب عدم إشراك القائمين على تنفيذ الارتباط، أو فحص رقابة جودة الارتباطات، في التقصي عن الارتباطات. (راجع: الفقرات 64أ-68أ)

تقويم أوجه القصور التي تم تحديدها والإبلاغ عنها ومعالجتها

49. يجب على المكتب تقويم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لآلية المتابعة، وتحديد ما إذا كانت تُعد:

(أ) حالات لا تشير بالضرورة إلى أن نظام رقابة الجودة في المكتب ليس كافياً لتزويده بتأكيد معقول بأن المكتب ملتزم بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ أو

(ب) أوجه قصور منهجية أو متكررة أو أوجه قصور أخرى مهمة، تتطلب اتخاذ تصرف تصحيحي على الفور.

50. يجب على المكتب إبلاغ الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ذات الصلة والعاملين الآخرين المعنيين، بأوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لآلية المتابعة، وبالتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب. (راجع: الفقرة 69)

51. يجب أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالتصرفات التصحيحية المناسبة لأوجه القصور التي تمت ملاحظتها واحداً أو أكثر مما يلي:

(أ) اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب فيما يتعلق بارتباط بعينه أو بعضو من العاملين؛

(ب) إبلاغ النتائج للمسؤولين عن التدريب والتطوير المهني؛

(ج) إدخال تغييرات في سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

(د) اتخاذ إجراءات تأديبية ضد غير الملتزمين بسياسات وإجراءات المكتب، وبخاصة من يفعلون ذلك بشكل متكرر.

52. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المتابعة إلى عدم مناسبة أحد التقارير أو إلى إغفال الإجراءات أثناء تنفيذ الارتباط. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المكتب تحديد التصرف الإضافي المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة والأخذ في الحسبان ما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

53. يجب على المكتب إبلاغ نتائج متابعته لنظام رقابة الجودة الخاص به بشكل سنوي على الأقل للشركاء المسؤولين عن الارتباطات وغيرهم من الأفراد المعنيين داخل المكتب، بما في ذلك المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء إذا كان ذلك مناسباً. ويجب أن يكون هذا الإبلاغ كافياً لتمكين المكتب وهؤلاء الأفراد من اتخاذ تصرف فوري ومناسب عند الضرورة، طبقاً للأدوار والمسؤوليات المحددة. ويجب أن تتضمن المعلومات التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

(أ) وصف لإجراءات المتابعة المنفذة.

(ب) الاستنتاجات المستخلصة من إجراءات المتابعة.

(ج) متى كان ذلك ملائماً، وصف لأوجه القصور المنهجية أو المتكررة أو أوجه القصور المهمة الأخرى، والتصرفات المتخذة لحل أوجه القصور تلك أو تعديلها.

54. تعمل بعض المكاتب كجزء من شبكة مكاتب، ومن أجل تحقيق الاتساق، قد تطبق المكاتب بعض إجراءات المتابعة التي تكون مطبقة على مستوى الشبكة. وعندما تعمل المكاتب التي تنتمي للشبكة في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة تهدف إلى الالتزام بهذا المعيار، وتعتمد هذه المكاتب على نظام المتابعة هذا، فإن سياسات وإجراءات المكتب يجب أن تتطلب:

(أ) قيام الشبكة، بشكل سنوي على الأقل، بإبلاغ الأفراد المعنيين داخل مكاتب الشبكة بالنطاق والمدى والنتائج العامة لآلية المتابعة؛
(ب) قيام الشبكة على الفور بالإبلاغ عن أي أوجه قصور تم تحديدها في نظام رقابة الجودة للأفراد المعنيين داخل مكتب ذي صلة، أو مكاتب ذات صلة، ضمن الشبكة، بحيث يمكن اتخاذ التصرف اللازم،

وذلك حتى يتسنى للشركاء المسؤولين عن الارتباطات في مكاتب الشبكة الاعتماد على نتائج آلية المتابعة المطبقة داخل الشبكة، ما لم توصي المكاتب أو الشبكة بخلاف ذلك.

الشكاوى والادعاءات

55. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأنه يتعامل بشكل مناسب مع ما يلي:

(أ) الشكاوى والادعاءات بأن العمل المنفذ من قبل المكتب أخفق في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(ب) الادعاءات بشأن عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة في المكتب.

وكجزء من هذه الآلية، يجب على المكتب أن يُنشئ قنوات محددة بوضوح للعاملين في المكتب لإثارة أي مخاوف قد تكون لديهم بطريقة تمكنهم من الإقدام على ذلك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية. (راجع: الفقرة 70أ)

56. خلال التحقيق في الشكاوى والادعاءات، وأوجه القصور في تصميم أو عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة، أو عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة في المكتب من قبل فرد أو أفراد تم تحديدهم، يجب على المكتب اتخاذ التصرفات المناسبة الموضحة في الفقرة 51. (راجع: الفقرتين 71أ، 72أ)

توثيق نظام رقابة الجودة

57. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء توثيق مناسب لتوفير أدلة على عمل كل عنصر في نظام رقابة الجودة الخاص به. (راجع: الفقرات 73أ-75أ)

58. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية تسمح للذين ينفذون إجراءات المتابعة من تقييم التزام المكتب بنظام رقابة الجودة الخاص به، أو لفترة أطول، إذا كان ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

59. يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيق الشكاوى والادعاءات والاستجابات لها.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر (راجع: الفقرة 14)

1. لا يدعو هذا المعيار إلى الالتزام بمتطلبات لا تُعد ذات صلة، على سبيل المثال، في ظروف المحاسب القانوني الفرد الذي ليس لديه موظفون. وفي ظل عدم وجود موظفين فإن ثمة متطلبات واردة في هذا المعيار لا تُعد ذات صلة، مثل السياسات والإجراءات الخاصة بتعيين عاملين مناسبين في فريق الارتباط (انظر الفقرة 31)، ومسؤوليات الفحص (انظر الفقرة 33)، والإبلاغ السنوي عن نتائج المتابعة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات في المكتب (انظر الفقرة 53).

عناصر نظام رقابة الجودة (راجع: الفقرة 17)

2.أ بشكل عام، يتضمن الإبلاغ بسياسات وإجراءات رقابة الجودة للعاملين في المكتب وصفاً لهذه السياسات والإجراءات، والأهداف التي تهدف السياسات والإجراءات إلى تحقيقها، والرسالة بأن كل فرد يتحمل مسؤولية شخصية عن الجودة ويُتوقع منه الالتزام بهذه السياسات والإجراءات. كما إن تشجيع العاملين في المكتب على إيصال وجهات نظرهم ومخاوفهم بشأن الأمور المتعلقة برقابة الجودة، فيه اعتراف بأهمية الحصول على تعليقات وملاحظات عن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

3.أ إن توثيق السياسات والإجراءات والإبلاغ بها في المكاتب الأصغر قد يكون أقل رسمية وشمولية مقارنة بالمكاتب الأكبر.

مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

نشر ثقافة داخلية خاصة بالجودة (راجع: الفقرة 18)

4.أ تؤثر قيادة المكتب والقوة العملية التي تقدمها بشكل كبير على الثقافة الداخلية للمكتب. ويعتمد القيام بنشر ثقافة داخلية تستهدف الجودة على التصرفات والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من جميع المستويات الإدارية بالمكتب، التي تؤكد على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، وعلى ضرورة:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) إصدار التقارير التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة.

وتشجع تلك التصرفات والرسائل على نشر ثقافة تقدر العمل ذي الجودة العالية وتكافئ عليه. ويمكن أن يتم نقل هذه التصرفات والرسائل، على سبيل المثال لا الحصر، من خلال الندوات التدريبية، أو الاجتماعات، أو الحوارات الرسمية أو غير الرسمية، أو بيانات المهام، أو النشرات الإخبارية، أو مذكرات الإحاطة. ويمكن أن يتم دمجها في الوثائق الداخلية والمواد التدريبية للمكتب، وفي إجراءات تقييم أداء الشركاء والموظفين، بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر المكتب بشأن أهمية الجودة وكيف يمكن أن يتم تحقيقها عملياً.

5.أ من الأهمية بمكان عند نشر ثقافة داخلية تستند إلى الجودة، أن تدرك قيادة المكتب أن استراتيجية عمل المكتب تخضع لمتطلب أساسي يتمثل في تحقيق المكتب للجودة في جميع الارتباطات التي ينفذها. ويتضمن نشر تلك الثقافة الداخلية:

(أ) وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء والأجور والترقيات (بما في ذلك نظم الحوافز) فيما يتعلق بالعاملين في المكتب، من أجل إظهار التزام المكتب الأساسي بالجودة؛

(ب) تحديد مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل المنفذ؛

(ج) تدبير الموارد الكافية للتطوير والتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

إسناد المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 19)

6.أ تمكّن القدرة والخبرة الكافية والمناسبة الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام رقابة الجودة في المكتب من تحديد مشاكل رقابة الجودة وفهمها ووضع السياسات والإجراءات المناسبة. وتمكّن الصلاحيات الضرورية الشخص أو الأشخاص من تطبيق تلك السياسات والإجراءات.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 20)

7.أ يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

8أ. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية، التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

9أ. مما يعزز المبادئ الأساسية على وجه الخصوص:

- قيادة المكتب؛
- التعليم والتدريب؛
- المتابعة؛
- وضع آلية للتعامل مع المخالفات.

تعريف "المكتب" و"الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة" (راجع: الفقرات 20-25)

10أ. قد تختلف تعريفات "المكتب" أو "الشبكة" أو "مكتب ضمن الشبكة" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريفات المنصوص عليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يعرف الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة "المكتب" على النحو الآتي:

(أ) محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين؛

(ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛

(ج) منشأة تُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

ويقدم الميثاق الدولي أيضاً إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة".

وعملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات 20-25، فإن التعريفات المستخدمة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة تنطبق بقدر ضرورتها لتفسير تلك المتطلبات المسلكية.

التأكيد الكتابي (راجع: الفقرة 24)

11أ. يمكن أن يكون التأكيد الكتابي في شكلٍ ورقي أو إلكتروني. وعن طريق الحصول على التأكيد واتخاذ التصرف المناسب بشأن المعلومات التي تشير إلى وجود مخالفة، يثبت المكتب عملياً الأهمية التي يولها للاستقلال، ويجعله موضوعاً حياً وواضحاً بالنسبة للعاملين فيه.

طول العلاقة مع المنشأة (راجع: الفقرة 25)

12أ. يناقش الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة التهديدات التي قد تنشأ نتيجةً لطول علاقة الفرد مع:

- المنشأة وعملياتها التشغيلية؛ أو
- الإدارة العليا للمنشأة؛ أو
- الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع في ارتباط التأكيد.

13أ. يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على أمثلة للعوامل ذات الصلة بتقويم مستوى التهديد الذي قد ينشأ عندما يشارك الفرد في ارتباط تأكيد على مدى فترة زمنية طويلة. ويقدم الميثاق الدولي أيضاً أمثلة للتصرفات لمواجهة التهديدات، ويشمل ذلك:

- القضاء على التهديد بتدوير الأفراد على فريق الارتباط؛ أو

- تطبيق تدابير وقائية لتخفيف التهديد إلى مستوى يمكن قبوله، على سبيل المثال، عن طريق تنفيذ فحوصات منتظمة مستقلة، داخلية أو خارجية، لجودة الارتباط.

14. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة تدوير الشرك المسؤول عن الارتباط، وفاحص جودة الارتباط، والشركاء الآخرين الرئيسيين المسؤولين عن المراجعة⁴ فيما يخص ارتباطات معينة. وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات أقصر للتدوير.^(*)

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

15. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. لكن التهديدات التي تمس الاستقلال قد تظل قائمة بغض النظر عن أي تدابير قانونية موضوعه لحماية. ولهذا، فعند وضع السياسات والإجراءات التي تتطلبها الفقرات 20-25، يمكن أن يرجع مراجع القطاع العام إلى أمر التكليف الصادر له في القطاع العام ومواجهة أي تهديدات تمس الاستقلال في ذلك السياق.

16. المنشآت المدرجة، والمشار إليها في الفقرتين 25 و14، ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى تكتسب أهميتها بسبب حجمها أو تعقدها أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي يكون لديها قطاع عريض من أصحاب المصالح. وبناءً على ذلك، قد توجد حالات يحدد فيها المكتب، استناداً إلى سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة به، أن إحدى منشآت القطاع العام تُعد مهمة لأغراض التوسع في إجراءات رقابة الجودة.

17. في القطاع العام، قد يحدد النظام عمليات التعاقد مع المراجع الذي يتولى مسؤولية الشرك المسؤول عن الارتباط ومدة عمله. ونتيجة لذلك، قد لا يكون من الممكن الالتزام تماماً بمتطلبات تدوير الشرك المسؤول عن الارتباط المنصوص عليها للمنشآت المدرجة. وبالرغم من ذلك، وبالنسبة لمنشآت القطاع العام التي تعد مهمة على النحو الموضح في الفقرة 16، فقد يكون من المصلحة العامة أن تضع جهات المراجعة في القطاع العام سياسات وإجراءات تعزز الالتزام بالعرض من تدوير الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

الكفاءة والقدرات والموارد (راجع: الفقرة 26(أ))

18. يشتمل النظر فيما إذا كان المكتب لديه الكفاءة والقدرات والموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط جديد لعميل جديد أو حالي، على فحص المتطلبات الخاصة بالارتباط والتاريخ الوظيفي للشركاء والموظفين الحاليين على جميع المستويات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان:

- العاملون في المكتب لديهم معرفة بالصناعات أو الموضوعات ذات الصلة؛
- العاملون في المكتب لديهم خبرة بالمتطلبات التنظيمية ومتطلبات التقرير ذات الصلة، أو القدرة على اكتساب المهارات والمعارف اللازمة بفاعلية؛
- المكتب لديه عدد كافٍ من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة؛
- الخبراء متوافرين، إذا لزم الأمر؛
- الأفراد مستوفين للضوابط ومتطلبات الأهلية لتنفيذ فحص رقابة جودة الارتباط، عند الاقتضاء؛
- المكتب قادراً على إنجاز الارتباط خلال الإطار الزمني لعملية التقرير.

نزاهة العميل (راجع: الفقرة 26(ج))

19. من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان فيما يتعلق بنزاهة العميل، على سبيل المثال:

- هوية المالك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة، وسمعتهم التجارية.

⁴ حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

* تنص المادة الثامنة عشرة من نظام الشركات السعودي (2022) على أنه: "يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من المراجعين المرخص لهم في المملكة يعينه ويحدد أتعابه ومدة عمله ونطاقه الشركاء أو الجمعية العامة أو المساهمون بحسب الأحوال، ويجوز إعادة تعيينه. وتحدد اللوائح الحد الأعلى لمدة عمل مراجع الحسابات الفرد أو الشركة والشرك فيها المشرف على المراجعة".

- طبيعة عمليات العمل، بما في ذلك ممارساته التجارية.
- المعلومات التي تتعلق بتوجه الملاك الرئيسيين للعمل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة تجاه أمور مثل التفسير المتجاوز لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العمل مهتماً كثيراً بإبقاء أتعاب المكتب منخفضة قدر الإمكان.
- المؤشرات الدالة على وجود قيد غير مناسب على نطاق العمل.
- المؤشرات على احتمال تورط العمل في عمليات غسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب، وعدم إعادة التعاقد مع المكتب السابق.
- الهوية والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.

ومن المتعارف عليه أن قدر المعرفة الذي سيكون لدى المكتب فيما يتعلق بنزاهة عميل ما سيزيد في سياق استمرار العلاقة مع ذلك العميل.

20أ. قد يكون من بين المصادر التي يحصل منها المكتب على معلومات بشأن تلك الأمور:

- الاتصال بمقدمي الخدمات المهنية المحاسبية للعمل، الحاليين أو السابقين، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، والمناقشات مع الأطراف الأخرى.
- الاستفسار من العاملين في المكتب أو من أطراف أخرى كالبانوك والمستشار القانوني ونظراء الصناعة.
- البحث في قواعد البيانات ذات الصلة.

الاستمرار في العلاقة مع العملاء (راجع: الفقرة 27(أ))

21أ. يتضمن اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرار في العلاقة مع العملاء، النظر في الأمور المهمة التي نشأت خلال الارتباطات الحالية أو السابقة، وانعكاساتها على الاستمرار في العلاقة. فعلى سبيل المثال، قد يبدأ عميل ما في توسيع عملياته التجارية في مجال لا يملك المكتب بشأنه الخبرة اللازمة.

الانسحاب (راجع: الفقرة 28)

22أ. تتناول السياسات والإجراءات بشأن الانسحاب من ارتباط ما أو من كلي من الارتباط والعلاقة مع العميل مسائل من بينها ما يلي:

- مناقشة المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومناقشة المكلفين بالحوكمة في التصرف المناسب الذي قد يتخذه المكتب استناداً إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
- مناقشة الانسحاب من الارتباط، أو من كلي من الارتباط والعلاقة مع العميل وأسباب الانسحاب، مع المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومع المكلفين بالحوكمة، وذلك عندما يقرر المكتب أنه من المناسب الانسحاب.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كان يوجد متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المكتب الاستمرار، أو إبلاغ السلطات التنظيمية بالانسحاب من الارتباط، أو من كلي من الارتباط والعلاقة مع العميل، وأسباب الانسحاب.
- توثيق الأمور المهمة والمشاورات والاستنتاجات وأساس الاستنتاجات.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام (راجع: الفقرات 26-28)

23أ. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية. وبناءً عليه، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات والموضحة في الفقرات 26-28 وأيضاً 18-22 قد تكون غير ملائمة. ومع ذلك، فإن وضع السياسات والإجراءات الموضحة قد يوفر معلومات قيّمة للمراجعين في القطاع العام عند تنفيذ عمليات تقييم المخاطر وعند تحمل مسؤوليات التقرير.

الموارد البشرية (راجع: الفقرة 29)

أ24. من بين المسائل المتعلقة بالعاملين والتي تُعد ذات صلة بسياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بالموارد البشرية، على سبيل المثال:

- التوظيف.
- تقييم الأداء.
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لتنفيذ المهام.
- الكفاءة.
- التطوير الوظيفي.
- الترقيات.
- الأجور.
- تقدير الاحتياجات من العاملين.

وتساعد آليات وإجراءات التوظيف الفعالة المكتب في اختيار أفراد يتسمون بالزاهة وتتوفر لديهم القدرة على تطوير الكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ أعمال المكتب ويتمتعون بالصفات التي تمكنهم من تنفيذ المهام بجدارة.

أ25. يُمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، من بينها ما يلي:

- التعليم المهني.
- التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- الخبرة العملية.
- الإرشاد الذي يقدمه الموظفون الأكثر خبرة، على سبيل المثال، الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.
- تقديم التعليم المتعلق بالاستقلال للعاملين المطالبين به.

أ26. يعتمد استمرار كفاءة العاملين في المكتب إلى حد كبير على وجود مستوى مناسب من التطور المهني المستمر حتى يحافظ هؤلاء الأفراد على معارفهم وقدراتهم. وتؤكد السياسات والإجراءات الفعالة على الحاجة للتدريب المستمر لجميع مستويات العاملين في المكتب، وتوفر موارد التدريب الضرورية والمساعدة لتمكين العاملين من تطوير الكفاءات والقدرات المطلوبة والحفاظ عليها.

أ27. قد يستخدم المكتب شخصاً خارجياً مؤهلاً بشكل مناسب، على سبيل المثال، عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية الداخلية غير متوفرة.

أ28. تعطي الإجراءات المتعلقة بتقييم الأداء والأجور والترقيات التقدير المستحق لتطوير وصون الكفاءات والالتزام بمبادئ سلوك وأداب المهنة، وتثيب على ذلك. ومن بين الخطوات التي قد يتخذها المكتب لتطوير وصون الكفاءات والالتزام بمبادئ سلوك وأداب المهنة:

- إحاطة الأفراد علماً بتوقعات المكتب فيما يتعلق بالأداء ومبادئ سلوك وأداب المهنة؛
- تزويد العاملين بتقييم لأدائهم وتقديمهم وتطويرهم الوظيفي، وتقديم المشورة لهم في هذا الصدد؛
- مساعدة العاملين على فهم أن الترقى لمراكز ذات مسؤولية أكبر يعتمد على جملة أمور من بينها جودة الأداء والتقييد بمبادئ سلوك وأداب المهنة، وأن عدم الالتزام بالسياسات والإجراءات قد يؤدي إلى إجراء تأديبي.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ29. سيؤثر حجم المكتب وظروفه على شكل آلية تقييم الأداء في المكتب. فقد تستخدم المكاتب الأصغر بشكل خاص طرقاً أقل رسمية لتقييم أداء العاملين فيها.

تعين فرق الارتباط

الشركاء المسؤولين عن الارتباطات (راجع: الفقرة 30)

30أ. قد تتضمن السياسات والإجراءات نظاماً لمتابعة عبء العمل ومدى توفر الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، وذلك لتمكين هؤلاء الأفراد من الحصول على الوقت الكافي للوفاء بمسؤولياتهم بشكلٍ كافٍ.

فرق الارتباط (راجع: الفقرة 31)

31أ. يتضمن تعيين المكتب لفرق الارتباط وتحديد مستوى الإشراف المطلوب، على سبيل المثال، النظر في أن فريق الارتباط لديه:

- فهم الارتباطات ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشاركة والتدريب المناسبين؛
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- المعرفة والخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة بتقنية المعلومات ذات الصلة؛
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي يعمل فيه العميل؛
- القدرة على تطبيق الحكم المهني؛
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

تنفيذ الارتباط

الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات (راجع: الفقرة 32(أ))

32أ. يعزز المكتب الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات من خلال سياساته وإجراءاته. وغالباً ما يتحقق ذلك من خلال أدلة العمل المكتوبة أو الإلكترونية أو الأدوات البرمجية أو أشكال التوثيق المعيارية الأخرى، والمواد الإرشادية الخاصة بصناعات أو موضوعات معينة. وقد تشمل الأمور التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إحاطة فرق الارتباط علماً بالارتباط حتى يتحقق لديها فهم لأهداف عملها.
- آليات الالتزام بمعايير الارتباط المنطبقة.
- آليات الإشراف على الارتباط وتدريب وإرشاد الموظفين.
- طرق فحص العمل المنفذ والأحكام المهمة المتخذة وشكل التقرير الذي سيصدر.
- التوثيق المناسب للعمل المنفذ وتوقيت ومدى الفحص.
- آليات الحفاظ على جميع السياسات والإجراءات مُحدثة.

33أ. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المسند لهم بوضوح.

الإشراف (راجع: الفقرة 32(ب))

34أ. يتضمن الإشراف على الارتباط ما يلي:

- متابعة التقدم في تنفيذ الارتباط؛
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق الارتباط، وما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات الموجهة لهم، وما إذا كان العمل يتم وفق النهج المخطط لأداء الارتباط؛
- معالجة الأمور المهمة التي تنشأ أثناء الارتباط والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط بما يناسب ذلك؛
- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.

الفحص (راجع: الفقرة 32(ج))

35أ. يتألف الفحص من النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد أثّرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
- قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
- توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم تنفيذه؛
- العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لدعم التقرير؛
- قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات الارتباط.

التشاور (راجع: الفقرة 34)

36أ. يتضمن التشاور المناقشة على المستوى المهني المناسب، مع أفراد من داخل أو خارج المكتب ممن يملكون خبرات متخصصة.

37أ. يستخدم التشاور الموارد البحثية المناسبة بالإضافة إلى الخبرات العملية والفنية الجماعية للمكتب. ويساعد التشاور في تعزيز الجودة ويحسن من تطبيق الحكم المهني. ويساعد الاهتمام المناسب الذي يتم إيلاؤه للتشاور في سياسات وإجراءات المكتب على نشر ثقافة يُنظر فيها إلى التشاور على أنه عامل قوة، كما يشجع ذلك العاملين على التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

38أ. يمكن تحقيق التشاور الفعال في الأمور الفنية والسلوكية والأمور الأخرى المهمة، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة،

وعندما يتم توثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عن المشاورات بشكل مناسب.

39أ. يسهم التوثيق، الكامل والمفصل بشكل كافٍ، للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأساس الذي بنيت عليه تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

40أ. قد يستفيد المكتب الذي يحتاج إلى استشارة خارجية، على سبيل المثال مكتب بدون موارد داخلية مناسبة، من الخدمات الاستشارية المقدمة من:

• مكاتب أخرى؛ أو

• جهات مهنية وتنظيمية؛ أو

• منشآت تجارية تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

وقبل التعاقد على تلك الخدمات، فإن مراعاة كفاءة وقدرات مقدم الخدمة الخارجي يساعد المكتب في تحديد ما إذا كان مقدم الخدمة الخارجي مؤهلاً بشكل مناسب لذلك الغرض.

فحص رقابة جودة الارتباط

ضوابط فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 35(ب))

41أ. قد تتضمن الضوابط الخاصة بتحديد الارتباطات الأخرى، بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، والتي يلزم أن تخضع لفحص رقابة جودة الارتباط، على سبيل المثال:

- طبيعة الارتباط، بما في ذلك مدى انطوائه على أمر يتعلق بالمصلحة العامة؛
- تحديد الظروف أو المخاطر غير العادية في ارتباط ما أو في فئة من الارتباطات.
- ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط.

طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرتين 36، 37)

42أ. لا يؤرخ تقرير الارتباط حتى الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. ومع ذلك، فإن توثيق فحص رقابة جودة الارتباط يمكن استكمالها بعد تاريخ التقرير.

43أ. يُتيح القيام بفحص رقابة جودة الارتباط في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة خلال الارتباط حل الأمور المهمة على الفور وبما يحقق رضا فاحص رقابة جودة الارتباط في تاريخ التقرير أو قبله.

44أ. قد يتوقف مدى فحص رقابة جودة الارتباط على أمور من بينها مدى تعقّد الارتباط، وما إذا كانت المنشأة مدرجة، وخطر ألا يكون التقرير مناسباً في ظل الظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص رقابة جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

فحص رقابة جودة الارتباط لمنشأة مدرجة (راجع: الفقرة 38)

45أ. تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقييم الأحكام المهمة المتخذة من قبل فريق الارتباط، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة ما يلي:

- المخاطر المهمة التي تم تحديدها أثناء الارتباط والاستجابات لتلك المخاطر.
 - الأحكام التي تم اتخاذها، وخاصةً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
 - أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
 - الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى مثل السلطات التنظيمية.
- وقد تكون تلك الأمور الأخرى منطبقة أيضاً، حسب الظروف، على عمليات فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعات القوائم المالية لمنشآت أخرى وأيضاً على ارتباطات فحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

46أ. على الرغم من عدم الإشارة إليها كمنشآت مدرجة، كما هو موضح في الفقرة 16أ، فإن بعض منشآت القطاع العام قد تكون مهمة بدرجة تكفي لتبرير تنفيذ فحص لرقابة جودة الارتباطات معها.

ضوابط أهلية فاحصي رقابة جودة الارتباطات

المؤهلات الفنية والخبرة والصلاحيات الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة 39(أ))

47أ. ما يشكل مؤهلات فنية وخبرة وصلاحيات كافية ومناسبة يعتمد على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، فاحص رقابة جودة الارتباط عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة من المرجح أن يكون فرداً لديه خبرة وصلاحيات كافية ومناسبة للعمل كشريك مسؤول عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة.

التشاور مع فاحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 39(ب))

48. يمكن أن يتشاور الشريك المسؤول عن الارتباط مع فاحص رقابة جودة الارتباط أثناء الارتباط، على سبيل المثال، للتأكد من أن أحد الأحكام التي اتخذها الشريك المسؤول عن الارتباط سيكون مقبولاً لدى فاحص رقابة جودة الارتباط. ويؤدي ذلك التشاور إلى تجنب ظهور اختلافات في الرأي في مرحلة متأخرة من الارتباط، ولا تؤدي بالضرورة إلى إضعاف أهلية فاحص رقابة جودة الارتباط لتنفيذ الدور المنوط به. وعندما تصبح الاستشارات مهمة من حيث طبيعتها ومداهها، فإن موضوعية الفاحص قد يتم إضعافها ما لم يتم اتخاذ الحيطة من جانب كلٍ من فريق الارتباط والفاحص للحفاظ على موضوعية الفاحص. وعندما يكون ذلك غير ممكن، يمكن تعيين فرد آخر من داخل المكتب أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب ليتولى دور إمام فاحص رقابة جودة الارتباط أو الشخص الذي ستتم استشارته بشأن الارتباط.

موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 40)

49. يُعد المكتب مطالباً بوضع سياسات وإجراءات تهدف إلى صون موضوعية فاحص رقابة جودة الارتباط. وبالتالي، تنص تلك السياسات والإجراءات على أن فاحص رقابة جودة الارتباط:

- لا يتم اختياره من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط، متى كان ذلك ممكناً عملياً؛
- لا يشارك بأية طريقة أخرى في الارتباط أثناء فترة الفحص؛
- لا يتخذ قرارات لفريق الارتباط؛
- لا يخضع لاعتبارات أخرى من شأنها أن تهدد موضوعية الفاحص.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

50. في حالة المكاتب التي بها عدد قليل من الشركاء، قد يكون من غير الممكن عملياً، ألا يشارك الشريك المسؤول عن الارتباط في اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط. وقد يتم التعاقد مع أشخاص خارجيين مؤهلين بشكل مناسب عندما يحدد المحاسبون القانونيون الأفراد أو المكاتب الصغيرة ارتباطات تتطلب إجراء عمليات فحص لرقابة جودة الارتباط. وفي حالات أخرى، قد يرغب بعض المحاسبين القانونيين الأفراد أو المكاتب الصغيرة في استخدام مكاتب أخرى لتسهيل عمليات فحص رقابة جودة الارتباط. وعندما يتعاقد المكتب مع أشخاص خارجيين مؤهلين بشكل مناسب، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 39-41 والإرشادات الواردة في الفقرتين 47 و48.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

51. في القطاع العام، قد يقوم المراجع المعين نظامياً (على سبيل المثال، المراجع العام، أو شخص آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العام) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، وعند الاقتضاء، يتضمن اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلال عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص رقابة جودة الارتباط على تقديم تقييم موضوعي.

الاختلافات في الرأي (راجع: الفقرة 43)

52. تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الاختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفير إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتعاقبة التي سيتم اتخاذها بعد ذلك، وتتطلب توثيقاً فيما يتعلق بحل الاختلافات وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

53. قد تشمل الإجراءات التي تهدف إلى حل هذه الاختلافات التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مع مكتب آخر، أو مع جهة مهنية أو تنظيمية.

توثيق أعمال الارتباط

استكمال جمع ملفات الارتباط النهائية (راجع: الفقرة 45)

54. قد تنص الأنظمة أو اللوائح على الحدود الزمنية لاستكمال جمع ملفات الارتباط النهائية لأنواع محددة من الارتباطات. وعندما لا يوجد نص بشأن الحدود الزمنية في الأنظمة أو اللوائح، فإن الفقرة 45 تتطلب من المكتب وضع حدود زمنية تعكس ضرورة الانتهاء من جمع ملفات

الارتباط النهائية في الوقت المناسب. وفي حالة المراجعة، على سبيل المثال، فإن هذا الحد الزمني لن يتجاوز عادةً ستين يوماً من تاريخ تقرير المراجع.

55أ. عند إصدار تقريرين مختلفين أو أكثر فيما يتعلق بنفس معلومات الموضوع لمنشأة معينة، فإن سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالحدود الزمنية لجمع ملفات الارتباط النهائية تتناول كل تقرير كما لو كان التقرير لارتباط منفصل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يصدر المكتب تقرير مراجع عن المعلومات المالية لأحد مكونات المجموعة لأغراض توحيد المجموعة، ويصدر في تاريخ لاحق تقرير مراجع عن نفس المعلومات المالية لأغراض نظامية.

سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها (الفقرة 46)

56أ. تفرض المتطلبات المسلكية ذات الصلة التزاماً على العاملين في المكتب بمراجعة سرية المعلومات المضمّنة في وثائق أعمال الارتباط في جميع الأوقات، وذلك ما لم يتم العمل بإعطاء موافقة خاصة للإفصاح عن تلك المعلومات، أو ما لم تكن هناك مسؤوليات للقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة.⁵ وقد تفرض أنظمة أو لوائح معينة التزامات إضافية على العاملين في المكتب للحفاظ على سرية العمل، وخاصةً عندما يتعلق الأمر ببيانات ذات طبيعة شخصية.

57أ. سواءً كان توثيق أعمال الارتباط في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، فإن سلامة البيانات الأساسية أو إمكانية الوصول إليها أو إمكانية استرجاعها قد يتم إضعافها إذا كان من الممكن تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو الحذف منها بدون علم المكتب، أو إذا كان من الممكن فقدانها نهائياً أو إتلافها. وبناءً عليه، فإن أدوات الرقابة التي يُصممها المكتب ويطبقها لتجنب التغيير غير المصرح به لوثائق أعمال الارتباط أو لتجنب فقدانها قد تتضمن تلك التي:

- تمكّن من تحديد وقت إنشاء وثائق أعمال الارتباط أو تغييرها أو فحصها، والقائم بذلك؛
- تحمي سلامة المعلومات في جميع مراحل الارتباط، خاصةً عند مشاركة المعلومات داخل فريق الارتباط أو إرسال المعلومات لأطراف أخرى عبر شبكة الإنترنت؛
- تمنع التغييرات غير المصرح بها في وثائق أعمال الارتباط؛
- تسمح بالوصول إلى وثائق أعمال الارتباط من قبل فريق الارتباط والأطراف الأخرى المصرح لها عند الضرورة للوفاء بمسؤولياتهم بشكلٍ سليم.

58أ. قد تتضمن أدوات الرقابة التي يصممها ويطبقها المكتب للحفاظ على سرية وثائق أعمال الارتباط وحفظها الآمن وسلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها ما يلي:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء فريق الارتباط لتقييد الوصول إلى وثائق أعمال الارتباط الإلكترونية وجعله قاصراً على المستخدمين المصرح لهم بذلك.
 - الإجراءات الروتينية المناسبة لعمل نسخ احتياطية من وثائق أعمال الارتباط الإلكترونية في المراحل المناسبة أثناء الارتباط.
 - إجراءات لتوزيع وثائق أعمال الارتباط بشكلٍ سليم بين أعضاء الفريق عند بداية الارتباط، ومعالجتها خلال الارتباط، وجمعها في نهاية الارتباط.
 - إجراءات لتقييد الوصول إلى وثائق أعمال الارتباط الورقية، والتمكين من التوزيع السليم والتخزين السري لها.
- 59أ. لأسباب عملية، قد يتم إجراء نسخ ضوئي إلكتروني للوثائق الورقية الأصلية لإدراجها في ملفات الارتباط. وفي تلك الحالات، قد تتضمن إجراءات المكتب المصممة للحفاظ على سلامة الوثائق وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها، مطالبة فرق الارتباط بما يلي:
- إنشاء نسخ ضوئية تعكس المحتوى الكامل للوثائق الورقية الأصلية، بما في ذلك التوقيعات اليدوية والإحالات المرجعية وتعليقات دليل العمل؛
 - دمج النسخ الضوئية في ملفات الارتباط، بما في ذلك فهرسة هذه النسخ والتوقيع عليها عند الضرورة؛

⁵ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي1/114 و1/114 ت1 وي26/360 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

- التمكن من استرجاع النسخ الضوئية وطباعتها عند الضرورة.

وقد توجد أسباب نظامية أو تنظيمية أو أسباب أخرى تلزم المكتب بالاحتفاظ بالوثائق الورقية الأصلية التي تم نسخها ضوئياً.

الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة 47)

60أ. ستختلف احتياجات المكتب بشأن الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، وفترة ذلك الاحتفاظ، وفقاً لطبيعة الارتباط وظروف المكتب، على سبيل المثال، ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط لازمة لتوفير سجل بالأمر التي تستمر أهميتها للارتباطات المستقبلية. وقد تعتمد فترة الاحتفاظ أيضاً على عوامل أخرى، مثل ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح محلية تنص على فترات احتفاظ محددة لأنواع معينة من الارتباطات، أو ما إذا كانت توجد فترات احتفاظ متعارف عليها في الدولة في حال عدم وجود متطلبات نظامية أو تنظيمية محددة.

61أ. في الحالة الخاصة بارتباطات المراجعة، لا تقل مدة الاحتفاظ عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو من تاريخ تقرير مراجع المجموعة، إذا كان متأخراً.*

62أ. تتضمن الإجراءات التي يتبناها المكتب للاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، تلك التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات الفقرة 47 خلال فترة الاحتفاظ، على سبيل المثال:

- للتمكن من استرجاع وثائق أعمال الارتباط والوصول إليها خلال فترة الاحتفاظ، خاصةً في حالة الوثائق الإلكترونية طالما أن التقنية الأساسية يمكن تحديثها أو تغييرها بمرور الوقت؛
- للقيام، عند الضرورة، بتوفير سجل بالتغييرات التي تمت على وثائق أعمال الارتباط بعد أن تكون ملفات الارتباط قد تم الانتهاء منها؛
- لتمكين الأطراف الخارجية المصرح لها من الوصول إلى وثائق محددة من وثائق أعمال الارتباط وفحصها لأغراض رقابة الجودة أو لأغراض أخرى.

ملكية وثائق أعمال الارتباط

63أ. ما لم تنص الأنظمة أو اللوائح على خلاف ذلك، فإن وثائق أعمال الارتباط تعد ملكاً للمكتب. ويجوز للمكتب وفقاً لتقديره جعل أجزاء أو مقتطفات من وثائق أعمال الارتباط متاحة لعملائه، شريطة ألا يضعف مثل هذا الإفصاح من صحة العمل المنفذ، أو من استقلال المكتب أو العاملين فيه في حالة ارتباطات التأكيد.

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (راجع: الفقرة 48)

64أ. يتمثل الغرض من متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة في توفير تقييم لما يلي:

- التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- ما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعال؛
- ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكل مناسب، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.

65أ. تتضمن المراجعة والتقييم المستمر لنظام رقابة الجودة أموراً مثل ما يلي:

- تحليل:

○ التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وكيف أنها تنعكس في سياسات وإجراءات المكتب، عند الاقتضاء؛

* تنص المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ... 5. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

- التأكيد الكتابي بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلال؛
 - التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛
 - القرارات المتعلقة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
 - تحديد التصرفات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات عن سياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بالتعليم والتدريب.
 - إبلاغ العاملين المعنيين في المكتب بأوجه الضعف التي تم تحديدها في النظام، أو في مستوى فهم النظام، أو في الالتزام به.
 - المتابعة من قبل العاملين المعنيين في المكتب بحيث يتم إدخال التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- 66أ. قد تُحدّد سياسات وإجراءات دورة التقصي، على سبيل المثال، دورة تمتد لثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة التقصي، بما في ذلك توقيت اختيار الارتباطات الفردية على عدة عوامل، مثل ما يلي:
- حجم المكتب.
 - عدد الفروع وموقعها الجغرافي.
 - نتائج إجراءات المتابعة السابقة.
 - مستوى الصلاحية التي لدى كلٍ من العاملين والفروع (على سبيل المثال، ما إذا كانت الفروع الفردية مصرح لها بإجراء عمليات التقصي الخاصة بها، أو ما إذا كان المركز الرئيسي للمكتب هو فقط من يجوز له القيام بذلك).
 - طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي.
 - المخاطر المصاحبة لعملاء المكتب والارتباطات المحددة.
- 67أ. تتضمن آلية التقصي اختيار ارتباطات فردية، وقد يتم اختيار بعضها دون إخطار مسبق لفريق الارتباط. وعند تحديد نطاق عمليات التقصي، قد يأخذ المكتب في حسبانته نطاق أو استنتاجات برامج التقصي الخارجي المستقل. ومع ذلك، لا تُعد برامج التقصي الخارجي المستقل بديلاً لبرنامج المتابعة الداخلية الخاص بالمكتب.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

- 68أ. في حالة المكاتب الصغيرة، قد توجد حاجة لتنفيذ إجراءات المتابعة من خلال الأفراد المسؤولين عن تصميم وتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب، أو الذين يشاركون في تنفيذ فحص رقابة جودة الارتباط. وقد يختار المكتب، الذي لديه عدد محدود من الأشخاص، استخدام شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للقيام بعمليات التقصي عن الارتباطات وإجراءات المتابعة الأخرى. وفي حالات أخرى، قد يضع المكتب ترتيبات للمشاركة في الموارد مع جهات مناسبة أخرى لتسهيل أنشطة المتابعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور (راجع: الفقرة 50)

- 69أ. لا تحتاج عملية التقرير عن أوجه القصور التي تم تحديدها إلى الأفراد الآخرين بخلاف الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ذات الصلة، أن تتضمن تحديداً للارتباطات التي حدث فيها القصور بعينها، على الرغم من وجود حالات قد يكون فيها هذا التحديد ضرورياً للوفاء كما ينبغي بمسؤوليات هؤلاء الأفراد الآخرين بخلاف الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.

الشكاوى والادعاءات

مصدر الشكاوى والادعاءات (راجع: الفقرة 55)

- 70أ. قد تنشأ الشكاوى والادعاءات (التي لا تتضمن تلك التي تعد غير جدية بشكل واضح) من داخل المكتب أو من خارجه. وقد تكون مُقدّمة من العاملين في المكتب أو العملاء أو من أطراف أخرى. وقد يقوم باستلامها أعضاء في فريق الارتباط أو عاملون آخرون في المكتب.

سياسات وإجراءات التحقيق (راجع: الفقرة 56)

أ71. قد تنص السياسات والإجراءات الموضوعة للتحقيق في الشكاوى والادعاءات، على سبيل المثال، أن يكون الشريك الذي يشرف على التحقيق:

- لديه الخبرة الكافية والمناسبة؛
- يتمتع بصلاحيات داخل المكتب؛
- لا يشارك في الارتباط بطريقة أخرى.

وقد يقوم الشريك الذي يشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عند الضرورة.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ72. في حالة المكاتب التي بها عدد قليل من الشركاء، قد يكون من غير الممكن عملياً للشريك الذي يشرف على التحقيق ألا يكون مشاركاً في الارتباط. وقد تستخدم هذه المكاتب الصغيرة والمحاسبون القانونيون الأفراد خدمات شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات.

توثيق نظام رقابة الجودة (راجع: الفقرة 57)

أ73. يُعد شكل ومحتوى التوثيق الذي يدل على التشغيل العملي لكل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم شخصي، ويعتمد على عدة عوامل، من بينها ما يلي:

- حجم المكتب وعدد الفروع.
- طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي.

فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المكاتب الكبيرة قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق أمور مثل التأكيدات المتعلقة بالاستقلال، وعمليات تقويم الأداء، ونتائج متابعة عمليات التقصي.

أ74. يتضمن التوثيق المناسب المتعلق بالمتابعة، على سبيل المثال:

- إجراءات المتابعة، بما في ذلك الإجراء المتعلق باختيار الارتباطات المكتملة التي سيتم التقصي عنها.
- إعداد سجل لتقويم ما يلي:

○ التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

○ ما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعال؛

○ ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب قد تم تطبيقها بشكل مناسب، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.

- تحديد أوجه القصور التي تمت ملاحظتها وتقويم تأثيرها، وأساس تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ تصرف إضافي وطبيعة هذا التصرف.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الأصغر

أ75. قد تستخدم المكاتب الأصغر طرقاً غير رسمية بشكل أكبر في توثيق نظم رقابة الجودة الخاصة بها، مثل الملاحظات وقوائم التحقق والنماذج اليدوية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (200): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (200)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (200)

الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة

المعتمدة في المملكة العربية السعودية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
2-1	نطاق هذا المعيار
9-3	مراجعة القوائم المالية
10	تاريخ السريان
12-11	الأهداف العامة للمراجع
13	التعريفات
	المتطلبات
14	المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية
15	نزعة الشك المهني
16	الحكم المهني
17	كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة
24-18	القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
13أ-1أ	مراجعة القوائم المالية
15أ-14أ	التعريفات
19أ-16أ	المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية
24أ-20أ	نزعة الشك المهني
29أ-25أ	الحكم المهني
54أ-30أ	كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة
78أ-55أ	القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة^(*). وعلى وجه التحديد، فإنه يوضح الأهداف العامة للمراجع المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح هذا المعيار أيضاً نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكليها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراجعة معايير المراجعة. وستتم الإشارة إلى المراجع المستقل فيما بعد بلفظ "المراجع".
2. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تُطبق على أعمال مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤوليات المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة أموراً معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

مراجعة القوائم المالية

3. يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي بما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. وتمكن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة 1أ)
4. القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدها إدارة المنشأة^(**) تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا بمسؤوليات معينة تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرات 2أ-11أ)
5. تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيف خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات 30أ-54أ)
6. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية¹. وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم

* يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

** يقصد بمصطلح الإدارة في جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الجهة أو الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية سواء بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو بموجب النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة.

¹ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" ومعيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة".

المالية من المعلومات المالية، وبحجم أو طبيعة التحريف أو بكلهما. ويتناول رأي المراجع القوائم المالية ككل، ولذلك فإنه لا يعد مسؤولاً عن اكتشاف التحريفات التي لا تعد جوهرية للقوائم المالية ككل.

7. تشمل معايير المراجعة على الأهداف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المراجع للوصول إلى تأكيد معقول. وتتطلب معايير المراجعة أن يمارس المراجع الحكم المهني، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وتتطلب منه القيام بأمر أخرى من بينها:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة المخاطر المُقيّمة.
- تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

8. سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. (راجع: الفقرتين 12، 13)

9. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة².

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف العامة للمراجع

11. تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:

- (أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثمّ تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

12. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)³، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

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

(أ) إطار التقرير المالي المنطبق: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح.

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(1) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

² انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة": ومعيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 44.

³ في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

(2) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإفصاحات الواردة في البندين (1) أو (2) أعلاه.

(ب) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:

(1) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

(2) مناسبة أدلة المراجعة هي مقياس لوجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي تستند إليها رأي المراجع.

(ج) خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف.

(د) المراجع: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحاً "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(هـ) خطر الاكتشاف: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.

(و) القوائم المالية: عرض هيكلية لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أطر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبها هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإفصاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية. (راجع: الفقرتين 14، 15)

(ز) المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ح) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

(ط) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم

المراجع، ضرورة لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة(*)).

(ي) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة: أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(1) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(2) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(3) تمكين المراجع مما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (1) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي".

ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".

(ك) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.

(ل) نزعة الشك المهني: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(م) التأكيد المعقول: يُقصد به في سياق مراجعة القوائم المالية مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ن) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهرى قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:

(1) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(2) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.

(س) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر المعيار (700)، الفقرة 25.

المتطلبات

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

14. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. (*) (راجع: الفقرات 16-19)

نزعة الشك المهني

15. يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات 20-24)

الحكم المهني

16. يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات 25-29)

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة

17. للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات 30-54)

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

18. يجب على المراجع الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (راجع: الفقرات 55-59)

19. يجب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات 60-68)

20. لا يجوز للمراجع أن يشير إلى التزامه بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

21. لتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير، وذلك من أجل: (راجع: الفقرات 69-71)

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في المعايير؛ (راجع: الفقرة 72)

(ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة 73)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

22. مع مراعاة متطلبات الفقرة 23، يجب على المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو

(ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير متحقق. (راجع: الفقرتين 74، 75)

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

23. قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراجع أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة. (راجع: الفقرة 76)

الفشل في تحقيق الهدف

24. إذا لم يمكن تحقيق أحد الأهداف في معيار مراجعة ذي صلة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة للمراجع، ومن ثمّ يتطلب من المراجع، وفقاً لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً لمعيار المراجعة (230).⁴ (راجع: الفقرتين 77أ، 78أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع: الفقرة 3)

1أ. يتناول رأي المراجع في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراجع لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، فإنه في بعض الدول، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة من المراجعين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتغال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراجع سيكون مطالباً بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة 4)

2أ. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالتقرير المالي. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو الطريقة التي توصف بها، عبر مختلف الدول. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكين المراجع مما يلي:

(1) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(2) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(3) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

3أ. يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

⁴ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 8(ج)

- تحديد إطار التقرير المالي المنطبق، في سياق أية أنظمة أو لوائح ذات صلة.
 - إعداد القوائم المالية وفقاً لذلك الإطار.
 - إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.
- ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- 4أ. قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمّم لتلبية:
- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض العام"); أو
 - الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").
- 5أ. يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق غالباً على معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصريح لها لوضع المعايير، أو على المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي على كل من معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصريح لها لوضع المعايير والمتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجهات بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:
- البيئة النظامية والسلوكية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات المتعلقة بسلوك وأداب المهنة ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
 - التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
 - الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
 - الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
 - أدبيات المحاسبة.
- ومتى نشأ تعارض بين إطار التقرير المالي والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجيهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقرير المالي، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالقوة الأعلى.
- 6أ. تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث، إلا أنه يُجسد عادةً ما يكفي من المبادئ العريضة التي يمكن أن تُستخدم كأساس لتطوير وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتسق مع المفاهيم الأساسية لمتطلبات الإطار.
- 7أ. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. إن أطر التقرير المالي التي تشتمل بشكل رئيس على معايير للتقرير المالي صادرة عن جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، تكون في الغالب مُصمّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
- 8أ. تُحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً ما الذي يشكّل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقاً لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها. وطبقاً لبعض أطر التقرير المالي الأخرى، قد تشكل قائمة مالية واحدة والإيضاحات المتعلقة بها مجموعة كاملة من القوائم المالية:
- على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام "التقرير المالي في ظل الأساس النقدي للمحاسبة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أن القائمة المالية الأساس هي قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تعد منشأة في القطاع العام قوائمها المالية وفقاً لذلك المعيار.

- من الأمثلة الأخرى على القوائم المالية المنفردة، التي تشتمل كل منها على ما يتعلق بها من إيضاحات ما يلي:
 - قائمة المركز المالي.
 - قائمة الدخل أو قائمة العمليات.
 - قائمة الأرباح المبقاة.
 - قائمة التدفقات النقدية.
 - قائمة الأصول والالتزامات التي لا تتضمن حقوق الملكية.
 - قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
 - قائمة الإيرادات والمصروفات.
 - قائمة العمليات بحسب خطوط الإنتاج.

9أ. يضع معيار المراجعة (210) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المنطبق.⁵ ويضع معيار المراجعة (800) اعتبارات خاصة عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض خاص.⁶

10أ. نظراً لأهمية الافتراض الأساس للقيام بالمراجعة، فإن المراجع مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة 21 كشرط مسبق لقبول ارتباط المراجعة.⁷

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

11أ. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.⁸

شكل رأي المراجع (راجع: الفقرة 8)

12أ. إن الرأي الذي يبديه المراجع هو عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومع ذلك، فإن شكل رأي المراجع في القوائم المالية سيعتمد على إطار التقرير المالي المنطبق، وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. وتشمل معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية؛ وبالنسبة لهذه الأطر، يشتمل إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على العرض.

13أ. عندما يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل، كما هو الحال عموماً في القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن الرأي الذي تتطلبه معايير المراجعة يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو عمّا إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة. وعندما يكون إطار التقرير المالي إطار التزام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الجوهرية وفقاً لهذا الإطار. وما لم يُذكر خلاف ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارات في معايير المراجعة إلى رأي المراجع تشمل الرأي بكلا شكله.

التعريفات

القوائم المالية (راجع: الفقرة 13(و))

14أ. قد تشير بعض أطر التقرير المالي إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على

⁵ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(أ)

⁶ معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة 8

⁷ معيار المراجعة (210)، الفقرة 6(ب)

⁸ انظر الفقرة 59أ.

أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

15أ. قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق من خلال إحالات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إحالات مرجعية" إحالة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً الإحالة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإحالة المرجعية للمعلومات بشكل مناسب، فإن المعلومات تشكل جزءاً من القوائم المالية.

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة 14)

16أ. يخضع المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*

17أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

18أ. في حالة القيام بارتباطات المراجعة، فإنه للمصلحة العامة يجب أن يكون المراجع مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة ذلك الاستقلال. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المراجع عن المنشأة قدرة المراجع على تكوين رأي المراجعة دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الرأي. ويعزز الاستقلال قدرة المراجع على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

19أ. يتناول معيار رقابة الجودة (1)،⁹ أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار،¹⁰ مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات المراجعة. ويحدد معيار رقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.¹¹ ويحدد معيار المراجعة (220) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وتتضمن هذه المتطلبات الانتباه الدائم، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرف المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

⁹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

¹⁰ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 2

¹¹ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرات 20-25

خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتكوين استنتاج بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة.¹² ويقر معيار المراجعة (220) بحق فريق الارتباط في الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب عند الوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط من ارتباطات المراجعة، ما لم يقدم المكتب أو أطراف أخرى معلومات تقضي بغير ذلك.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 15)

20أ. تتضمن نزعة الشك المهني أن يكون المراجع منتبهاً، على سبيل المثال لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكل في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

21أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها.

22أ. تُعد نزعة الشك المهني من الأمور الضرورية للتقييم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويشمل أيضاً النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

23أ. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعو للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.¹³ وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر.¹⁴

24أ. لا يمكن التوقع بأن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعني المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة للوصول إلى التأكيد المعقول.

الحكم المهني (راجع: الفقرة 16)

25أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً للقيام بالمراجعة بشكل سليم. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة ذات الصلة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.

¹² معيار المراجعة (220)، الفقرات 9-12

¹³ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرات 7-9

¹⁴ معيار المراجعة (240)، الفقرة 14؛ ومعيار المراجعة (500)، الفقرة 11؛ ومعيار المراجعة 505 "المصادقات الخارجية"، الفقرات 10 و11 و16

- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معيير المراجعة، ومن ثم، الأهداف العامة للمراجع.
 - تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
 - استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
- 26أ. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لاتخاذ أحكام معقولة.
- 27أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة (220)،¹⁵ المراجع في اتخاذ أحكام مدروسة ومعقولة.
- 28أ. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقاً ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراجع حتى تاريخ تقرير المراجع، ومتسقاً معها.
- 29أ. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة.¹⁶ ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين 5، 17)

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

- 30أ. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحالية¹⁷)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)، ومن ثم، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها.
- 31أ. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضها. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.
- 32أ. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

¹⁵ معيار المراجعة (220)، الفقرة 18

¹⁶ معيار المراجعة (230)، الفقرة 8

¹⁷ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة 9

33أ. إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة (500) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

خطر المراجعة

34أ. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لهذا الغرض والأدلة المتحصل عليها طوال عملية المراجعة. ويعد تقييم المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.

35أ. لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراجع لرأي بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً غير مهم. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح فني متعلق بآلية المراجعة؛ ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المراجع، كالخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهرية

36أ. قد تظهر مخاطر التحريف الجوهرية على مستويين:

- مستوى القوائم المالية عموماً؛
- مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

37أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية عموماً إلى مخاطر التحريف الجوهرية التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

38أ. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة. ويستخدم المراجعون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقييم مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراجع نموذجاً يعبر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويعد بعض المراجعين مثل هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

39أ. تتكون مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.

40أ. يكون الخطر الملازم لبعض الإقرارات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، أعلى منه في إقرارات أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون الخطر الملازم أعلى للعمليات الحسابية المعقدة أو لحسابات تتألف من مبالغ مستمدة من تقديرات محاسبية تنطوي على عدم تأكيد مهم في التقدير. وقد تؤثر أيضاً الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر الملازم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقادماً، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره. وقد تؤثر أيضاً عوامل من داخل المنشأة وبيئتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر الملازم المتعلق بإقرار معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

41أ. يُعد خطر الرقابة دالة على فاعلية تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها من قِبَل الإدارة لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها التي تهدف تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائياً، وذلك بسبب المحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء أو الغلطات البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير المناسب من قِبَل الإدارة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الرقابة سيظل موجوداً بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة

الظروف التي يكون المراجع في ظلها مطالباً باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم اتخاذها.¹⁸

42أ يمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بصورة كمية، بنسب مئوية مثلاً، أو بصورة غير كمية. وعلى أية حال، تُعد حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في إجراء تلك التقييمات. ولا تشير معايير المراجعة عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكنها تشير بدلاً من ذلك إلى تقييم مجمع لـ "مخاطر التحريف الجوهرى". ومع ذلك، يتطلب معيار المراجعة (540) (المحدث)¹⁹ إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، بما في ذلك المخاطر المهمة، فيما يخص التقديرات المحاسبية على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (330).²⁰ وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة بخلاف التقديرات المحاسبية، يجوز للمراجع إجراء تقييمات منفصلة أو مجمعة للخطر الملازم وخطر الرقابة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المستحسنة والاعتبارات العملية.

43أ يحدد معيار المراجعة (315) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

خطر الاكتشاف

44أ عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الجوهرى التي يعتقد المراجع بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراجع إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

45أ يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولذلك، فهو دالة في فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراجع. وتساعد أمور مثل:

- التخطيط الكافي؛
- التعيين الصحيح للعاملين في فريق الارتباط؛
- ممارسة نزعة الشك المهني؛
- الإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها،

في تعزيز فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها، والحد من إمكانية اختيار المراجع لإجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة المناسبة، أو إساءة تفسير نتائج المراجعة.

46أ يحدد معيار المراجعة (300)²¹ ومعيار المراجعة (330) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراجع للمخاطر المقيّمة. ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للمراجعة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الاكتشاف سيظل موجوداً بصفة دائمة.

القيود الملازمة للمراجعة

47أ لا يُتوقع من المراجع، بل لا يمكنه، أن يخفف خطر المراجعة إلى مستوى الصفر، ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للمراجعة، يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. وتندشأ القيود الملازمة للمراجعة من:

¹⁸ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"، الفقرات 7-17

¹⁹ معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 16

²⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

²¹ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

- طبيعة التقرير المالي؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

طبيعة التقرير المالي

48أ. ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالي المنطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقييمات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجة لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالباً ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة.²²

طبيعة إجراءات المراجعة

49أ. توجد قيود عملية ونظامية على قدرة المراجع في الحصول على أدلة المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- يُحتمل ألا تقوم الإدارة أو غيرها، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، بتوفير المعلومات الكاملة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، أو تلك التي قد يطلبها المراجع. وبناءً عليه، لا يستطيع المراجع التأكد من اكتمال المعلومات، حتى ولو قام المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة للوصول إلى تأكيدات بأنه قد تم الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة.
- قد ينطوي الغش على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه. ولذلك، فإن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد تكون غير فعّالة في الكشف عن تحريف متعمد ينطوي، على سبيل المثال، على تواطؤ لتزوير الوثائق التي قد تتسبب في اعتقاد المراجع بأن أدلة المراجعة صحيحة وهي ليست كذلك. فالمراجع غير مدرب، ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التحقق من صحة المستندات.
- لا تُعد المراجعة تحريماً رسمياً في مخالقات مزعومة. وعليه، فإن المراجع ليست لديه سلطات قانونية خاصة، مثل سلطة التفتيش، التي قد تكون ضرورية لإجراء مثل هذا التحري.

توقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة

50أ. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويساعد التخطيط المناسب في إتاحة الوقت الكافي والموارد الكافية للقيام بالمراجعة. وعلى الرغم من ذلك، فملاءمة المعلومات، وبالتالي قيمتها، تميل إلى التناقص بمرور الوقت، ويجب أن تتم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. وهذا معترف به في بعض أطر التقرير المالي (انظر، على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة). ولذلك، فهناك توقع من مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع سوف يُكوّن رأياً في القوائم المالية خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة، مع الاعتراف بأنه يصعب عملياً التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة أو متابعة كل الأمور باستفاضة بافتراض أن المعلومات فيها أخطاء أو غش، حتى يثبت العكس.

51أ. ونتيجة لذلك، فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بما يلي:

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعّالة؛
- توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛

²² معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" ومعيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 12.

- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثاً عن التحريفات.
- 52. في ضوء المناهج المبينة في الفقرة (51أ)، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراجع أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:
 - أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها؛²³
 - استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساساً معقولاً للمراجع لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة.²⁴
- أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة
- 53. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:
 - الغش، وخاصة الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (240) لمزيد من التفصيل.
 - وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (550) لمزيد من التفصيل.
 - حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (250) (المُحدَّث)²⁶ لمزيد من التفصيل.
 - الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (570) لمزيد من التفصيل.

وتحدد معايير المراجعة ذات الصلة إجراءات مراجعة معينة للمساعدة في التخفيف من تأثير القيود الملازمة.

- 54. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه، يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط والتنفيذ الصحيح للمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهرية في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويتحدد ما إذا كان المراجع قد نفذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى مناسبة تقرير المراجع على أساس تقويم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراجع.

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع: الفقرة 18)

- 55. توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.
- 56. يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه. وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.
- 57. عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. ولا تلغي معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقاً

²³ معيار المراجعة (315)، الفقرات 5-10

²⁴ معيار المراجعة (330) ومعيار المراجعة (500) ومعيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية" ومعيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"

²⁵ معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"

²⁶ معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

²⁷ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

للأنظمة أو اللوائح فقط سيعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.

58أ. قد يقوم المراجع أيضاً بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة، ومعايير المراجعة الخاصة بدولة أو سلطة معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بذلك الإقليم أو البلد.*

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

59أ. تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالارتباطات في القطاع العام. ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام والناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى مثل (التوجهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات سلطة إصدار الأنظمة)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. ولا تعامل معايير المراجعة مع هذه المسؤوليات الإضافية. وقد يكون تم التعامل معها في إصدارات "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة"، أو إصدارات الجهات الوطنية لوضع المعايير، أو في الإرشادات التي تطورها الهيئات المسؤولة عن المراجعة الحكومية.

محتويات معايير المراجعة (راجع: الفقرة 19)

60أ. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضاً على مقدمة توفر سياقاً مناسباً للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضاً على تعريفات. ولذلك، فإن نص المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.

61أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار المراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.

- قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

62أ. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

63أ. قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أموراً مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.

- موضوع المعيار.

- المسؤوليات الخاصة بالمراجع وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.

- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

64أ. قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق معايير المراجعة وتفسيرها بشكل متسق، وهي لا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعاً لأغراض أخرى، سواءً في نظام أو لائحة أو غير ذلك. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. ويحتوي مسرد المصطلحات المتعلقة بالمعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة وفقاً لخطة التحويل المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة، فإنه لن يكون هناك مجموعتين من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرة على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة" والذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعروفة في معايير المراجعة. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في معايير المراجعة للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

65أ. عندما يكون ذلك مناسباً، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيير المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الأصغر ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة عند مراجعة مثل هذه المنشآت. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراجع عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

66أ. لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:

(أ) تركيز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

- (1) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
- (2) مسك دفاتر بسيطة؛ أو
- (3) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
- (4) قلة أدوات الرقابة الداخلية؛ أو
- (5) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو
- (6) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الأصغر.

67أ. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تتضمنها معايير المراجعة مراعاةً للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الأصغر المدرجة.

68أ. تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع: الفقرة 21)

69أ. يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطاً بين المتطلبات والأهداف العامة للمراجع. وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراجع على النتيجة المرجوة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراجع فيما يلي:

• فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك؛

• اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق تلك الأهداف في الظروف الخاصة بالمراجعة.

70أ. يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراجع، المنصوص عليها في الفقرة (11) من هذا المعيار. وكما هو شأن الأهداف العامة للمراجع، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود الملازمة للمراجعة.

71أ. عند استخدام الأهداف، يُطالب المراجع بمراعاة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك - كما هو مبين في الفقرة (53) - إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراجع تبني موقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلاً، يتضمن معيار المراجعة

(315) ومعييار المراجعة (330)، جملة أمور من بينها، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراجع للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقيمة، على الترتيب. وتنطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (540) (المحدث)) في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة (315) ومعييار المراجعة (330) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها. ومن ثم، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة (540) (المحدث)، يأخذ المراجع في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ المزيد من إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة 21(أ))

72أ. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثم تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساساً كافياً لتحقيق المراجع للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراجع هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 21(ب))

73أ. يتعين على المراجع استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراجع. وإذا خلص المراجع إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فقد يتبع عندئذ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة 21 (ب):

- تقويم ما إذا كانت أدلة مراجعة أخرى ذات صلة قد تم، أو سيتم، الحصول عليها نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى؛ أو
- توسيع العمل المنفذ في تطبيق متطلب واحد أو أكثر؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراجع أنها ضرورية في هذه الظروف.

وعندما يكون من المتوقع أن أياً مما ذكر أعلاه لن يكون عملياً أو لن يكون ممكناً في ظل الظروف القائمة، فلن يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ويكون مطالباً بموجب معايير المراجعة بتحديد تأثير ذلك على تقريره أو على قدرته على إتمام الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

المتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة 22)

74أ. في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين (وبالتالي جميع متطلباته) غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (610)²⁸ صلة بالمنشأة.

75أ. قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة. ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط. وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحاً أو ضمنياً، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراجع إذا كان هناك تقييد للنطاق²⁹ يمثل متطلباً مشروطاً بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة،³⁰ والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح

²⁸ معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة 2

²⁹ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 13

³⁰ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة 9

عن المعلومات القطاعية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،³¹ والذي يعتمد على مطابقة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

وفي بعض الحالات، قد يعبر عن المتطلب على أنه مشروط بناءً على الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بالانسحاب من ارتباط المراجعة، عندما يكون الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، أو قد يكون المراجع مطالباً بعمل شيء ما، ما لم يكن محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح. واعتماداً على الإقليم، فإن السماح أو المنع النظامي أو التنظيمي قد يكون صريحاً أو ضمناً.

الخروج عن متطلب (راجع: الفقرة 23)

76أ. يحدد معيار المراجعة (230) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراجع عن متطلب ذي صلة.³² ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

ال فشل في تحقيق الهدف (راجع: الفقرة 24)

77أ. يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع. وبأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، وتقويم المراجع لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة. وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراجع من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراجع للمزيد من إجراءات المراجعة أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقاً للفقرة 21، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

78أ. يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يفرض بمتطلبات معيار المراجعة (230) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلاً على الأساس الذي يستند إليه المراجع في استنتاجه حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراجع في تقويم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

³¹ معيار المراجعة (501) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"، الفقرة 13

³² معيار المراجعة (230)، الفقرة 12

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (210): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (210)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (210)

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

1	..... نطاق هذا المعيار
2	..... تاريخ السريان
3	..... الهدف
5-4	..... التعريفات
	..... المتطلبات
8-6	..... الشروط المسبقة للمراجعة
12-9	..... الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
13	..... عمليات المراجعة المتكررة
17-14	..... قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
22-18	..... اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	..... المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	..... نطاق هذا المعيار
21أ-2أ	..... الشروط المسبقة للمراجعة
29أ-22أ	..... الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
30أ	..... عمليات المراجعة المتكررة
35أ-31أ	..... قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
39أ-36أ	..... اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	..... الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباطات مراجعة
	..... الملحق الثاني: تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

ينبغي قراءة معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل ذلك التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويتناول معيار المراجعة (220)¹ تلك الجوانب الخاصة بقبول الارتباط، والتي تقع في نطاق سيطرة المراجع. (راجع: الفقرة 1أ)

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

3. هدف المراجع هو عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيُنفذ الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال:
 - (أ) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛
 - (ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

التعريفات

4. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:
 - الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس² الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
5. لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة

6. حتى يمكن للمراجع التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب عليه القيام بما يلي:
 - (أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع: الفقرات 2أ-10أ)
 - (ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات 11أ-14أ، 21أ)
 - (1) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة 15أ)
 - (2) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للمتكمين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات 16أ-19أ)
 - (3) تمكين المراجع مما يلي:
 - أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 13

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

القيود على النطاق قبل قبول ارتباط المراجعة

7. إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المراجع في شروط ارتباط مراجعة مقترح بشكل يعتقد المراجع معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

عوامل أخرى تؤثر في قبول ارتباط المراجعة

8. في حالة عدم تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة. وما لم يكن المراجع ملزماً بموجب نظام أو لائحة على قبول الارتباط، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة المقترح:

(أ) إذا قرر المراجع أن إطار التقرير المالي الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة 19؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة 6(ب).

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

9. يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة 22)

10. مع مراعاة الفقرة 11، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات 23-27)

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات المراجع؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لإعداد القوائم المالية؛

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة 24)

(و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير فيها شكل ومحتوى التقرير.

11. إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة 10، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقرر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة 6(ب). (راجع: الفقرات 23، 28، 29)

12. إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة 6(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراجع، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة 6(ب). (راجع: الفقرة 28)

عمليات المراجعة المتكررة

13. في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة. وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة 30)

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

14. لا يجوز للمراجع أن يقبل بأي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات 31-33)
15. إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين 34، 35)
16. في حال تغيير شروط ارتباط المراجعة، يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الشروط الجديدة للارتباط وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق مكتوب.
17. إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على تغيير شروط ارتباط المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيجب على المراجع:

(أ) الانسحاب من ارتباط المراجعة إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواءً كانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح

18. إذا كانت معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها تستكملها أنظمة أو لوائح، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير التقرير المالي وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية، ويجب الاتفاق على ما إذا:

(أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو

(ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقرير المالي المنطبق.

وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (705).³ (راجع: الفقرة 36)

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط

19. إذا ارتأى المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا حقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز للمراجع قبول ارتباط المراجعة إلا في حال تحقق الشروط الآتية: (راجع: الفقرة 37)

(أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛

(ب) النص في شروط ارتباط المراجعة على ما يلي:

(1) أن تقرير المراجع عن القوائم المالية سيتضمن فقرة للفت الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (706):⁴

(2) أنه ما لم يكن المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارات "تعبّر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنه لن يتم تضمين مثل هذه العبارات في رأي المراجع في القوائم المالية.

20. إذا كانت الشروط المبينة في الفقرة 19 غير متحققة، وكان المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:

³ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

⁴ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

(أ) تقويم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراجع؛

(ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط ارتباط المراجعة.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

21. في بعض الحالات، قد يفرض نظام أو لائحة للدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يجب على المراجع تقويم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.⁵

22. إذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط المراجعة المُتَقَدِّ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضمّن في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.⁶ (راجع: الفقرتين 38، 39)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 1)

1. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد، التي تتضمن ارتباطات المراجعة، إلا عندما يرى المحاسب القانوني أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة مثل الاستقلال والكفاءة المهنية سيتم الوفاء بها، وعندما تتوفر في الارتباط خصائص معينة.⁷ ويتناول معيار المراجعة (220) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية في سياق قبول ارتباط المراجعة، طالما كانت في نطاق سيطرة المراجع.⁸ ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع في نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها المراجع وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة للمراجعة

إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة 6(أ))

2. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.⁹ والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقويم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتُمكن الضوابط المناسبة من القياس أو التقويم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المراجع لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل عند الاقتضاء.

3. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراجع ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراجع أن يفترض أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين 8 و9.

تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي

4. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المراجع لإمكانية قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

⁵ معيار المراجعة (706)

⁶ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 43

⁷ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة 22

⁸ معيار المراجعة (220)، الفقرات 9-11

⁹ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة 22(ب)

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛
 - غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
 - طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛
 - ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تفرض إطار التقرير المالي المنطبق.
- 5أ. لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الغرض العام.
- 6أ. في بعض الحالات، تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف. وبنقاش معيار المراجعة (800) إمكانية قبول أطر التقرير المالي المصممة لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية.¹⁰
- 7أ. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين 19 و20. وعندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة 16، يتم الاتفاق على شروط جديدة لارتباط المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تُعدّ الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

الأطر ذات الغرض العام

- 8أ. لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير التقرير المالي التي تقرّها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدّها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقرير المالي ما يلي:
- المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
 - المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
 - المبادئ المحاسبية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير في دولة معينة، بشرط أن تتبع هذه الجهات آلية منظمة وشفافة تنطوي على المناقشة والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح.
- وغالباً ما تُحدّد معايير التقرير المالي هذه على أنها هي إطار التقرير المالي المنطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

أطر التقرير المالي المفروضة بموجب نظام أو لائحة

- 9أ. وفقاً للفقرة 6(أ)، فإن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. وفي بعض الدول، قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان 19 و20.

¹⁰ معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة 8

الدول التي لا توجد بها جهات لوضع المعايير أو أطر مفروضة للتقرير المالي

10أ. عندما تسجّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فإن الإدارة تحدد إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية. ويشتمل الملحق الثاني على إرشادات لتحديد إمكانية قبول أطر التقرير المالي في مثل هذه الظروف.

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة 6(ب))

11أ. يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراضٍ أساس أن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة 6(ب) وفهمتها.¹¹ وفي دول معينة، قد تُحدّد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تلغي معايير المراجعة النظام أو اللائحة في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور المراجع على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى المراجع توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناءً على ذلك، فإن ذلك الافتراض يعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات 9-12 وتسجيلها.

12أ. تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن التقرير المالي بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الحالات، يكون للمكلفين بالحوكمة، أو يتحمل المكلفون بالحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

13أ. يتطلب معيار المراجعة (580) أن يطلب المراجع من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها.¹² ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الإفادات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الإفادات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية.

14أ. في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الإفادات المكتوبة، فلن يتمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.¹³ وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب للمراجع قبول ارتباط المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من المراجع القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون المراجع مطالباً فيها بقبول ارتباط المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير المراجع.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة 6(ب)(1))

15أ. تتضمن معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للتقرير تتمثل في أن الافتراض الأساس المتفق عليه مع الإدارة يتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تعطي القوائم المالية "صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي.

¹¹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 4

¹² معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"، الفقرتان 10 و11

¹³ معيار المراجعة (580)، الفقرة 26

الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 6(ب)(2))

16أ. تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للمتكمين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالى للمنشأة.¹⁴

17أ. لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لصون الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناءً عليه، فإن المراجع مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة 6(ب)(2) لا تعني أن المراجع سيجد أن الرقابة الداخلية التي تصونها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

18أ. على إدارة المنشأة تحديد ماهية الرقابة الداخلية اللازمة للمتكمين من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ ونظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة فيما يتصل بالتقرير المالى والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومتابعة أدوات الرقابة. ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن منشأة معينة أن تقوم بها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها وصونها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين من هذه المكونات.¹⁵ وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نظمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

19أ. في بعض الدول، قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة 18أ، فلا توجد إشارة محددة إلها في الفقرة 6(ب)(2) لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب للمراجع أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسؤولية.

المعلومات الإضافية (راجع: الفقرة 6(ب)(3))

20أ. قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة، عند الانطباق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعييار المراجعة (720). وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، فإن شروط ارتباط المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات المراجع ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة الانطباق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة 6(ب))

21أ. يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة 9)

22أ. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

¹⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة 54

¹⁵ معيار المراجعة (315)، الفقرة 59 والملحق الأول

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب¹⁶ (راجع: الفقرتين 10، 11)

23أ. من مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق بالمراجعة. غير أنه في بعض الدول قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة والمراجع محددة بشكل كافٍ بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة 10. وعلى الرغم من أن الفقرة 11 تسمح للمراجع في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تنطبق على الارتباط وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة 6(ب) وتفهمها، فإن المراجع مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة 10 في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة بها.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

24أ. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المضمنة في خطاب ارتباط المراجعة عن مسؤوليات المراجع على معيار المراجعة (200).¹⁷ وتتناول الفقرة 6(ب) والفقرة 12 من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي تتطلبها الفقرة 10، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة رقم (701).¹⁸
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة 13أ).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،¹⁹ إن وجدت، وذلك في الوقت المناسب للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

25أ. عندما لا يكون المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

26أ. عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

¹⁶ في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

¹⁷ معيار المراجعة (200)، الفقرات 3-9

¹⁸ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

¹⁹ المحددة في معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراجعين وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
 - الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.
 - الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المراجع السابق، إن وجد، في حالة إجراء مراجعة لمنشأة لأول مرة.
 - إشارة إلى مسؤوليات المراجع ووصفها، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، التي تتناول التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
 - أي تقييد لالتزام المراجع، متى كان ذلك ممكناً.
 - الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى بين المراجع والمنشأة.
 - أي التزامات بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى.
- ومرفق مثال لخطاب ارتباط مراجعة في الملحق الأول.

عمليات مراجعة مكونات المجموعة(*)

27أ. عندما يكون مراجع المنشأة الأم هو نفسه مراجع لمكون من مكوناتها، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لهذا المكون يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

- القائم بتعيين مراجع المكون؛
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للمكون؛
- المتطلبات النظامية المتعلقة بتعيينات المراجعة؛
- نسبة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية المكون؛
- مدى استقلال إدارة المكون عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين 11، 12)

28أ. إذا استنتج المراجع، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين 23 و29، أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لارتباط المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة 11 بالسعي للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقرر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة 6(ب) وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة 12، فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة 6(ب). وقد تقدم مهنة المحاسبة أو جهات وضع المعايير أو السلطات المنظمة لأعمال المراجعة في الدولة إرشادات لتحديد ما إذا كان الوصف الوارد في النظام أو اللائحة مماثلاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

29أ. تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراجع لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراجع منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، فقد يرى المراجع في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب ارتباط المراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة 11.

عمليات المراجعة المتكررة (راجع: الفقرة 13)

30أ. قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب ارتباط مراجعة جديد، أو أي اتفاقات مكتوبة أخرى عن كل فترة مراجعة. ومع ذلك، فإن العوامل الآتية قد تجعل من المناسب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، أو تذكير المنشأة بالشروط الموجودة:

* يُقصد بمكون المجموعة كما ورد في قائمة مصطلحات المراجعة: منشأة (أو نشاط تجاري) تقوم إدارة المجموعة أو مكون المجموعة بإعداد المعلومات المالية له، والتي يجب تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لارتباط المراجعة.
- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

طلب تغيير شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة 14)

31. قد تطلب المنشأة من المراجع تغيير شروط ارتباط المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طلبت ابتداءً، أو بسبب قيد على نطاق ارتباط المراجعة، سواءً كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة 14، فإن المراجع ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق ارتباط المراجعة.

32. قد يُعد التغيير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على ارتباط المراجعة.

33. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغيير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات علاقة (راجع: الفقرة 15)

34. قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المراجع الذي تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات 31-33 أعلاه.

35. إذا استنتج المراجع أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات علاقة، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أدائه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح (راجع: الفقرة 18)

36. في بعض الدول، قد تستكمل الأنظمة أو اللوائح معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها بمتطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية. وفي تلك الدول، يشمل إطار التقرير المالي المنطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقرير المالي المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما

يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي، أو عند تضييق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير التقرير المالي.²⁰

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط (راجع: الفقرة 19)

أ37. قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدَم في صياغة رأي المراجع عبارات "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في حالة استنتاج المراجع أن إطار التقرير المالي المنطبق المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير المراجع بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة 21).

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة 21)

أ38. لا تسمح معايير المراجعة للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.²¹ وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المراجع في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يُشجَع المراجع على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المراجع، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ39. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

²⁰ تتضمن الفقرة 15 من معيار المراجعة (700) متطلباً يتعلق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ.

²¹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 20

الملحق الأول

(راجع: الفقرات 24-26أ)

مثال لخطاب ارتباط مراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام مُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة 13). وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):²²

[هدف ونطاق المراجعة]

لقد طلبتم²³ أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[مسؤوليات المراجع]

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.²⁴ ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.

²² يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة 22أ.

²³ في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمانات "انتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المراجع" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

²⁴ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

- تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

وبسبب القيود الملازمة للمراجعة، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة 6(ب) من هذا المعيار)].

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]²⁵ يقررون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

- (أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛²⁶
- (ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (ج) تمكيننا مما يلي:²⁷

(1) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(2) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة؛

(3) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، عند الاقتضاء.]

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (720)، في حالة

[الانطباق]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات مراجعتنا للقوائم المالية، بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

²⁵ يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

²⁶ وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." لا تستخدم في المملكة.

²⁷ انظر الفقرة 24 للاطلاع على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 10أ)

تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

الدول التي لا توجد بها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو لا توجد بها أطر تقرير مالي مفروضة بموجب نظام أو لائحة

1. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة 10أ من هذا المعيار، فعندما تُسجّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تقوم الإدارة بتحديد إطار التقرير المالي المنطبق. وعادةً ما تعتمد الممارسة في هذه الدول على استخدام معايير التقرير المالي التي تضعها إحدى الجهات الوارد ذكرها في الفقرة 8أ من هذا المعيار.

2. وفي المقابل، قد تكون هناك أعراف محاسبية مستقرة في دولة معينة ومتعارف عليها على أنها إطار التقرير المالي للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدّها منشآت معينة تعمل في تلك الدولة. وعندما يتم اتباع هذا الإطار، فإن المراجع يكون مطالباً بموجب الفقرة 6(أ) من هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت تلك الأعراف المحاسبية يمكن أن تشكل في مجملها إطاراً مقبولاً للتقرير المالي لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعندما تكون الأعراف المحاسبية مستخدمة على نطاق واسع في دولة معينة، فربما تكون مهنة المحاسبة في تلك الدولة قد نظرت في إمكانية قبول إطار التقرير المالي بالنيابة عن المراجعين. وبدلاً من ذلك، فقد يقوم المراجع باتخاذ هذا القرار عن طريق النظر فيما إذا كانت الأعراف المحاسبية تتصف بتلك الخصائص التي تكون موجودة عادةً في أطر التقرير المالي المقبولة (انظر الفقرة 3 أدناه)، أو عن طريق مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات أحد أطر التقرير المالي الموجودة، والذي تم اعتباره مقبولاً (انظر الفقرة 4 أدناه).

3. تتصف عادةً أطر التقرير المالي المقبولة بالخصائص التالية، التي تؤدي إلى تقديم معلومات في القوائم المالية تكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين:

(أ) الملاءمة، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات صلة بطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت التجارية التي تُعد قوائم مالية ذات غرض عام، يتم تقييم الملاءمة من حيث المعلومات اللازمة لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية التي يحتاج إليها قطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وعادةً ما يتم تلبية هذه الاحتياجات بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التجارية.

(ب) الاكتمال، وتعني ألا يتم حذف معاملات وأحداث وأرصدة حسابات وإفصاحات، قد تؤثر على الاستنتاجات التي تستند على القوائم المالية.

(ج) إمكانية الاعتماد على المعلومات، وتعني أنّ المعلومات المقدمة في القوائم المالية:

(1) تعكس، عند الاقتضاء، الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات، وليس مجرد شكلها القانوني؛

(2) تؤدي إلى التقويم والقياس والعرض والإفصاح المتسق بدرجة معقولة، عندما تستخدم في ظروف مماثلة.

(د) الحيادية، وتعني أن تكون المعلومات التي توفرها القوائم المالية خالية من التحيز.

(هـ) القابلية للفهم، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وشاملة وغير قابلة لتفسيرات مختلفة بشكل جوهري.

4. قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات إطار تقرير مالي موجود يعتبره مقبولاً. فعلى سبيل المثال، قد يقارن المراجع الأعراف المحاسبية بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولمراجعة منشأة صغيرة، قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بإطار تقرير مالي مُعد خصيصاً لهذه المنشآت من قبل جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير. وعندما يقوم المراجع بمثل هذه المقارنة، ويتم تحديد اختلافات، فإن القرار بشأن ما إذا كانت الأعراف المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية تشكل إطار تقرير مالي مقبول، يتم أخذه في ضوء النظر في أسباب الاختلافات، وما إذا كان تطبيق الأعراف المحاسبية، أو وصف إطار التقرير المالي في القوائم المالية، يمكن أن يؤدي إلى قوائم مالية مضللة.

5. لا تُعد مجموعة الأعراف المحاسبية الموضوعية لتلائم تفضيلات فردية، إطار تقرير مالي مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى نحو مماثل، فإن إطار الالتزام لن يكون إطاراً مقبولاً للتقرير المالي، ما لم يكن يحظى بقبول عام من جانب معيّي القوائم المالية ومستخدميها في الدول المعنية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (220): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (220)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (220)

رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
4-2	نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط
5	تاريخ السريان
6	الهدف
7	التعريفات
	المتطلبات
8	مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة
11-9	المتطلبات المسلكية ذات الصلة
13-12	قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
14	تعيين فرق الارتباط
22-15	تنفيذ الارتباط
23	المتابعة
25-24	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
2أ-1أ	نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط
3أ	مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة
7أ-4أ	المتطلبات المسلكية ذات الصلة
10أ-8أ	قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
13أ-11أ	تعيين فرق الارتباط
33أ-14أ	تنفيذ الارتباط
36أ-34أ	المتابعة
37أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية. ويتناول أيضاً، عند الاقتضاء، مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط. وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط

2. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات مكتب المراجعة. وبموجب معيار رقابة الجودة (1)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.¹

وينبغي هذا المعيار على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (1) أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. (راجع: الفقرة 1أ)

3. في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على ارتباط المراجعة، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة لتمكينه من التفعيل السليم لذلك الجزء المتعلق بالاستقلال من نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

4. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. (راجع: الفقرة 2أ)

تاريخ السريان

5. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

6. يهدف المراجع إلى أن يطبق على مستوى الارتباطات إجراءات رقابة الجودة التي توفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

7. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الشريك المسؤول عن الارتباط:² الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وتنفيذه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.^(*)

(ب) فحص رقابة جودة الارتباط: آلية مصممة لتقديم تقويم موضوعي، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المراجع. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة الارتباط عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.

¹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 11

² تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

- (ج) فاحص رقابة جودة الارتباط: شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق الارتباط، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة لإجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المراجع.
- (د) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.³ ويُستثنى من مصطلح "فريق الارتباط" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن ارتباط المراجعة عندما يلتزم المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (610).⁴
- (هـ) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين.
- (و) التقصي: فيما يخص ارتباطات المراجعة المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق الارتباطات بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.
- (ز) المنشأة المدرجة: هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
- (ح) المتابعة: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقومه، بما في ذلك، إجراء تقصي دوري لمجموعة مختارة من الارتباطات المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.
- (ط) مكتب ضمن الشبكة: هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى الشبكة.
- (ي) الشبكة: هيكل أكبر حجماً:
- (1) يهدف إلى تحقيق التعاون؛
- (2) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
- (ك) الشريك: أي فرد يحظى بصلاحيته إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
- (ل) العاملون: الشركاء والموظفون.
- (م) المعايير المهنية: المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ن) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط عند تنفيذ ارتباطات المراجعة، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.^(*)
- (س) الموظفون: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
- (ع) شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب: شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبية مهنية يجوز لأعضائها تنفيذ عمليات مراجعة للمعلومات المالية التاريخية، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

³ يعرف معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة 6(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

⁴ يفرض معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة

8. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة العامة لكل ارتباط مراجعة يُكَلَّف به. (راجع: الفقرة 3أ)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

9. طوال ارتباط المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين 4أ، 5أ)

10. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة 5أ)

الاستقلال

11. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تكوين استنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة. ولتحقيق ذلك، يجب عليه: (راجع: الفقرة 5أ)

(أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المكتب، وعند الاقتضاء من المكاتب ضمن الشبكة، للتعرف على التهديدات التي تمس الاستقلال وتقويمها؛

(ب) تقويم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم اكتشافها، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب، لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلال فيما يخص ارتباط المراجعة؛

(ج) تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تم التعرف عليها تقع ضمن مستوى يمكن قبوله؛

(د) اتخاذ التصرف المناسب لمواجهة التهديدات التي ليست ضمن مستوى يمكن قبوله عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط إبلاغ المكتب على الفور بأي عجز عن حل الأمر، لاتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين 6أ، 7أ)

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

12. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأنه قد أتبع إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة. (راجع: الفقرات 8أ-10أ)

13. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة 10أ)

تعيين فرق الارتباط

14. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:

(أ) تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التمكن من إصدار تقرير المراجع المناسب في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرات 11أ-13أ)

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والأداء

15. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي:

- (أ) توجيه ارتباط المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرات 14-16، أ21)
- (ب) صدور تقرير المراجع بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

فحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين

16. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية تنفيذ الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب. (راجع: الفقرات 17، 18، أ21)
17. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات 19-21)

التشاور

18. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

- (أ) أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛
- (ب) أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا خلال سير الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه؛
- (ج) أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛
- (د) أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها. (راجع: الفقرتين 22، 23)

فحص رقابة جودة الارتباط

19. لغرض مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:
- (أ) التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط؛
- (ب) مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة الارتباط، مع فاحص رقابة جودة الارتباط؛
- (ج) عدم تأريخ تقرير المراجع لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات 24-26)
20. يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع. ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي:
- (أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛
- (ب) فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح؛
- (ج) فحص وثائق أعمال المراجعة المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- (د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع، والنظر فيما إذا كان تقرير المراجع المقترح يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات 27-29، أ31-33)

21. عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط، عند فحص رقابة جودة الارتباط، أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

- (أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بارتباط المراجعة؛
- (ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛
- (ج) ما إذا كانت وثائق أعمال المراجعة المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. (راجع: الفقرات 30-33)

الاختلافات في الرأي

22. إذا حدثت اختلافات في الرأي داخل فريق الارتباط، أو مع أولئك الذين تمت استشارتهم، أو عند الاقتضاء بين الشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، فيجب على فريق الارتباط اتباع سياسات وإجراءات المكتب للتعامل مع حالات الاختلاف في الرأي وحلها.

المتابعة

23. يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة تهدف إلى تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب، ومن خلال المكاتب الأخرى ضمن الشبكة في حال الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات 34-36)

التوثيق

24. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي⁵:
- (أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها.
 - (ب) الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على ارتباط المراجعة، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
 - (ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
 - (د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها. (راجع: الفقرة 37)

25. يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة الارتباط، بالنسبة لارتباط المراجعة الذي تم فحصه:

- (أ) أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها؛
- (ب) أن فحص رقابة جودة الارتباط قد اكتمل في تاريخ تقرير المراجع أو قبله؛
- (ج) أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

⁵ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نظام رقابة الجودة ودور فرق الارتباط (راجع: الفقرة 2)

1أ. يتناول معيار رقابة الجودة (1)، أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار، مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات المراجعة. ويشتمل نظام رقابة الجودة على سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:

- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- القبول ببناء العلاقات مع العملاء وتنفيذ ارتباطات معينة والاستمرار فيها؛
- الموارد البشرية؛
- تنفيذ الارتباطات؛
- المتابعة.

تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في هذه الفقرة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (1).

الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 4)

2أ. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يجوز لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق على سبيل المثال بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظْم القبول والاستمرار.
- الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة من خلال آلية المتابعة.

مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة (راجع: الفقرة 8)

3أ. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط من ارتباطات المراجعة، على ما يلي:

(أ) أهمية ما يلي لجودة المراجعة:

- (1) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (2) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛
- (3) إصدار تقارير المراجع التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- (4) قدرة فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(ب) حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات المراجعة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 9)

4أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

تعريف "المكتب" و"الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة" (راجع: الفقرات 9-11)

5أ. قد تختلف تعريفات "المكتب" أو "الشبكة" أو "مكتب ضمن الشبكة" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريفات المنصوص عليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يعرف الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة "المكتب" على النحو الآتي:

(أ) محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين؛

(ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛

(ج) منشأة تُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

ويقدم الميثاق الدولي أيضاً إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة".

وعملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات 9-11، فإن التعريفات المستخدمة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة تنطبق بقدر ضرورتها لتفسير تلك المتطلبات المسلكية.

تهديدات الاستقلال (راجع: الفقرة 11ج))

6أ. قد يتعرف الشريك المسؤول عن الارتباط على تهديد للاستقلال قد لا يكون بمستوى يمكن قبوله بشأن ارتباط المراجعة. وفي تلك الحالة، ووفقاً لمتطلبات الفقرة 11(د)، يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بالإبلاغ عن ذلك إلى الشخص أو الأشخاص المعنيين في المكتب لتحديد التصرف المناسب، الذي قد يشمل القضاء على الظروف التي نشأ عنها التهديد أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديد إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمتشآت القطاع العام

7أ. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام أو مكاتب المراجعة التي تقوم بعمليات المراجعة في القطاع العام نيابةً عن المراجع الحكومي، قد تحتاج - اعتماداً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة - إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بضمون الفقرة (11). وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر للمراجع في القطاع العام بالانسحاب من الارتباط، الإفصاح من خلال تقرير عام، عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المراجع.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة 12)

8أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) حصول المكتب على المعلومات التي تعد ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد،

وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي.⁶ وثمة معلومات تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي خلص إليها فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات مناسبة، وذلك مثل المعلومات الآتية:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة؛
- ما إذا كان فريق الارتباط مؤهلاً للقيام بالمراجعة ويحظى بالقدرات الضرورية، بما في ذلك الوقت والموارد؛
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط يستطيعون الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط المراجعة الحالي أو السابق، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

9. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة⁷ من المراجع أن يطلب من المراجع السابق، قبل قبول الارتباط، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني للمراجع السابق، يحتاج المراجع إلى الدراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول الارتباط. وفي بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المراجع السابق أن يقدم للمراجع التالي المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، عندما ينسحب المراجع السابق من الارتباط، نتيجة لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، فإن الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة يتطلب أن يقدم المراجع السابق، بناءً على طلب المراجع التالي المقترح، جميع تلك الحقائق والمعلومات الأخرى المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي المراجع السابق، يحتاج المراجع التالي المقترح أن يكون على دراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول ارتباط المراجعة.⁸

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين 12، 13)

10. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية. وبناءً عليه، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات والموضحة في الفقرات 12 و13 و8 و9 قد تكون غير ملائمة. ومع ذلك، فقد تكون المعلومات المجمعة نتيجةً للألية الموضحة ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقييم المخاطر وتحمل مسؤوليات التقرير.

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة 14)

11. يضم فريق الارتباط شخصاً ذا خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كان من خارج المكتب وتم تكليفه أو كان من موظفي المكتب، إن وجد، وهو الذي يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على الارتباط. ومع ذلك، لا يُعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق الارتباط إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرات 18 و22 و23 موضوع التشاور.

12. عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق الارتباط ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي يعمل فيها العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

⁶ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 27(أ)

⁷ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 8/320 من الميثاق الدولي.

⁸ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 22/360 والفقرة 23/360 من الميثاق الدولي.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

13أ. في القطاع العام، قد تشمل الكفاءات الإضافية المناسبة المهارات اللازمة للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشمل هذه الكفاءات أيضاً على فهم ترتيبات التقرير المنطبقة، بما في ذلك تقديم التقارير إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى سلطة أخرى أو عرض التقرير على عموم الجمهور. وقد يشتمل النطاق الأوسع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، على بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء أو التقييم الشامل للالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ومنع الغش والفساد واكتشاف حدوئهما.

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والأداء (راجع: الفقرة 15(أ))

14أ. يتضمن توجيه فريق الارتباط إبلاغ أعضاء الفريق بأمر مثل:

- مسؤولياتهم، بما في ذلك الحاجة إلى الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، والتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بزرعة الشك المبني حسب متطلبات معيار المراجعة (200).⁹
- مسؤوليات كل شريك عندما يشارك في ارتباط المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تطرأ.
- المنهج التفصيلي لتنفيذ الارتباط.

ويسمح النقاش بين أعضاء فريق الارتباط للأعضاء الأقل خبرة بطرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة حتى يمكن تحقيق الاتصال المناسب بين أعضاء فريق الارتباط.

15أ. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المسند لهم بوضوح.

16أ. يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في ارتباط المراجعة.
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك ما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات الموجهة لهم، وما إذا كان العمل يتم وفق النهج المخطط لتنفيذ ارتباط المراجعة.
- معالجة الأمور المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة والنظر في أهميتها وتعديل النهج المخطط بما يناسب ذلك.
- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء ارتباط المراجعة.

فحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة 16)

17أ. طبقاً لمعييار رقابة الجودة (1)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.¹⁰

⁹ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجعات المستقلة والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 15

¹⁰ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 33

18أ. يتألف الفحص، على سبيل المثال، من النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد أثرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
- قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
- توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم تنفيذه؛
- العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لدعم تقرير المراجع؛
- قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات الارتباط.

فحص الشريك المسؤول عن الارتباط للعمل المنفذ (راجع: الفقرة 17)

19أ. يسمح قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص الأمور التالية أولاً بأول في المراحل المناسبة أثناء الارتباط، بحل الأمور الجوهرية في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله:

- مجالات الحكم الحساسة، وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والتي يتم تحديدها خلال سير الارتباط؛
- المخاطر المهمة؛
- المجالات الأخرى التي يرى الشريك المسؤول عن الارتباط أنها مهمة.

ولا يلزم الشريك المسؤول عن الارتباط أن يقوم بفحص جميع وثائق أعمال المراجعة، ولكن يجوز له القيام بذلك. إلا أنه، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (230)، فإن الشريك يوثق مدى عمليات الفحص وتوقيتها.¹¹

20أ. قد يطبق الشريك المسؤول عن الارتباط الذي يتولى المراجعة بدل شريك آخر خلال القيام بالارتباط، إجراءات الفحص المنصوص عليها في الفقرة 19، لفحص العمل الذي تم أدائه حتى تاريخ التغيير بغرض تحمل المسؤوليات المنوطة بالشريك المسؤول عن الارتباط.

الاعتبارات الملائمة عند الاستعانة بعضو في فريق الارتباط له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة (راجع: الفقرات 15-17)

21أ. عند الاستعانة بعضو في فريق الارتباط له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، فإن توجيه عمل ذلك العضو والإشراف عليه وفحصه قد يتضمن أموراً مثل:

- الاتفاق مع هذا العضو على طبيعة ونطاق وأهداف عمله؛ والأدوار المختلفة لأعضاء فريق الارتباط، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بينه وبين الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.
- تقييم مدى كفاية عمل ذلك العضو، بما في ذلك مدى ملاءمة ومدى معقولية النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

التشاور (راجع: الفقرة 18)

22أ. يمكن تحقيق التشاور الفعال في الأمور الفنية والسلوكية والأمور الأخرى المهمة، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

¹¹ معيار المراجعة (230)، الفقرة 9(ج)

23أ. قد يكون من المناسب لفريق الارتباط طلب المشورة من خارج المكتب، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيدون من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب الأخرى، أو الهيئات المهنية والتنظيمية، أو المنشآت التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات الصلة.

فحص رقابة جودة الارتباط

الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 19(ج))

24أ. يتطلب معيار المراجعة (700) أن يؤرّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية.¹² وفي حالات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة أو عندما يفى الارتباط بضوابط لفحص رقابة جودة الارتباط، فإن مثل هذا الفحص يساعد المراجع في تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

25أ. يُتيح القيام بفحص رقابة جودة الارتباط في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة خلال الارتباط حل الأمور المهمة على الفور وبما يحقق رضا فاحص رقابة جودة الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

26أ. يعني استكمال فحص رقابة جودة الارتباط قيام فاحص رقابة جودة الارتباط باستيفاء المتطلبات الواردة في الفقرتين 20 و21 والالتزام عند الاقتضاء بمتطلبات الفقرة 22. وقد يكتمل توثيق فحص رقابة جودة الارتباط بعد تاريخ تقرير المراجع كجزء من تجميع ملف المراجعة النهائي. ويحدد معيار المراجعة (230) متطلبات ويقدم إرشادات في هذا الشأن.¹³

طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 20)

27أ. يسمح التيقّظ الدائم للتغيرات في الظروف للشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد المواقف التي يكون فيها فحص رقابة جودة الارتباط ضرورياً، حتى ولو كان هذا الفحص غير مطلوب في بداية الارتباط.

28أ. قد يتوقف مدى فحص رقابة جودة الارتباط على أمور من بينها مدى تعقّد ارتباط المراجعة، وما إذا كانت المنشأة مدرجة، وخطر ألا يكون تقرير المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص رقابة جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن ارتباط المراجعة وأدائه.

29أ. في حالة انطباق معيار المراجعة (701)¹⁴، فإن النتائج التي يخلص إليها فريق الارتباط في صياغة تقرير المراجع تتضمن تحديد ما يلي:

- الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم تضمينها في تقرير المراجع؛
- الأمور الرئيسية للمراجعة التي لن يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع وفقاً للفقرة 14 من معيار المراجعة (701)، إن وجدت؛
- عدم وجود أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها في تقرير المراجع، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على الحقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن فحص تقرير المراجع المقترح وفقاً للفقرة 20(ب) يتضمن الأخذ في الحسبان الصيغة المقترحة لما سيتم تضمينه في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

فحص رقابة جودة الارتباط للمنشآت المدرجة (راجع: الفقرة 21)

30أ. تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقويم الأحكام المهمة المتخذة من قبل فريق الارتباط، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط لمنشأة مدرجة ما يلي:

¹² معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

¹³ معيار المراجعة (230)، الفقرات 14-16

¹⁴ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط وفقاً لمعيار المراجعة (315)،¹⁵ والاستجابة لتلك المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة (330)،¹⁶ بما في ذلك تقييم فريق الارتباط لخطر الغش والاستجابة له وفقاً لمعيار المراجعة (240).¹⁷
 - الأحكام التي تم اتخاذها، وخاصةً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
 - أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة والتصرف المتخذ بشأنها.
 - الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى مثل السلطات التنظيمية.
- وقد تكون تلك الأمور الأخرى منطبقة أيضاً، حسب الظروف، على عمليات فحص رقابة جودة الارتباط لمراجعات القوائم المالية لمنشآت أخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين 20، 21)

31أ. بالإضافة إلى عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يكون فحص رقابة جودة الارتباط مطلوباً لارتباطات المراجعة التي تستوفي الضوابط المحددة من قبل المكتب الذي يُخضع الارتباطات لفحص رقابة جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد لا تستوفي أيّ من ارتباطات المراجعة الخاصة بالمكتب الضوابط التي من شأنها أن تجعل الارتباطات خاضعة لعمليات الفحص.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين 20، 21)

32أ. في القطاع العام، قد يقوم المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع العمومي، أو شخص آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، وعند الاقتضاء، يتضمن اختيار فاحص رقابة جودة الارتباط الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلال عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص رقابة جودة الارتباط على تقديم تقييم موضوعي.

33أ. المنشآت المدرجة، والمشار إليها في الفقرتين 21 و29، ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى تكتسب أهميتها بسبب حجمها أو تعقدها أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي يكون لديها قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المنشآت الشركات المملوكة للدولة والمرافق العامة. كما إن التحولات المستمرة داخل القطاع العام قد تؤدي أيضاً إلى ظهور أنواع جديدة من المنشآت المهمة. ولا توجد ضوابط موضوعية ثابتة يُعتمد عليها في تحديد الأهمية. ومع ذلك، يقوم المراجعون في القطاع العام بتقييم أيّ المنشآت قد تكون ذات أهمية كافية لتبرير إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط.

المتابعة (راجع: الفقرة 23)

34أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) من المكتب أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.¹⁸

35أ. عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على ارتباط المراجعة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق تلك المراجعة.

36أ. لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط مراجعة معين وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً.

التوثيق

توثيق التشاور (راجع: الفقرة 24(د))

37أ. يسهم التوثيق، الكامل والمفصل بشكل كافٍ، للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

¹⁵ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينها"

¹⁶ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

¹⁷ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

¹⁸ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 48

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأساس الذي بنيت عليه تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معييار المراجعة (230): توثيق أعمال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (230)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية التي تنص على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي:

...

5. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

المعيار الدولي للمراجعة (230)

توثيق أعمال المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

1 نطاق هذا المعيار

3-2 طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

4 تاريخ السريان

5 الهدف

6 التعريفات

المتطلبات

7 القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

13-8 توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

16-14 جمع ملف المراجعة النهائي

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

1أ القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

20أ-2أ توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

24أ-21أ جمع ملف المراجعة النهائي

الملحق: المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية. ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تُعدُّ متطلبات التوثيق الخاصة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

2. يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة ما يلي:

(أ) أدلة على الأساس الذي استخدمه المراجع في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع¹؛

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

3. يخدم توثيق أعمال المراجعة عدداً من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- مساعدة أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها، وفي أداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (220).²
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للأمر التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
- التمكين من القيام بعمليات فحص رقابة الجودة والتقصي وفقاً لمعيار رقابة الجودة (1)³ أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.⁴
- التمكين من القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المنطبقة.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

5. هدف المراجع هو إعداد توثيق يوفر ما يلي:

(أ) سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لتقرير المراجع؛

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

التعريفات

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

¹ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 11

² معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 15-17

³ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرات 32-33 و35-38 و48

⁴ معيار المراجعة (220)، الفقرة 2

- (أ) توثيق أعمال المراجعة - سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
- (ب) ملف المراجعة - مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى - في شكل مادي أو إلكتروني - تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.
- (ج) المراجع الخبير - فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:
- (1) آليات المراجعة؛
 - (2) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - (3) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛
 - (4) قضايا المراجعة والتقارير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتهي إليه المنشأة.

المتطلبات

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

7. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة 1أ)

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة

8. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات 2-5، 16، 17)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين 6، 7)

(ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات 8-11)

9. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل:

(أ) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة 12)

(ب) مَنْ قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَنْ قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه. (راجع: الفقرة 13)

10. يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة 14)

11. إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق. (راجع: الفقرة 15)

الخروج عن متطلب ذي صلة

12. إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب الخروج عنه. (راجع: الفقرتين 18، 19)

الأمر الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع

13. إذا قام المراجع، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو المزيد من إجراءات المراجعة، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة 20أ)
- (أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛
- (ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراجع؛
- (ج) توقيت إدخال التغييرات الناجمة عن ذلك على توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت مراجعتها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بمراجعتها.

جمع ملف المراجعة النهائي

14. يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرتين 21أ، 22أ)
15. بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، لا يجوز للمراجع حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة 23أ)
16. في ظروف أخرى غير تلك المشار إليها في الفقرة 13، حيث يجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة 24أ)
- (أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
- (ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب (راجع: الفقرة 7)

- 1أ. يساعد القيام بتوثيق كافٍ ومناسب لأعمال المراجعة في الوقت المناسب على تعزيز جودة المراجعة، ويسر الفحص والتقييم الفعال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراجع. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم في وقت تأدية هذه الأعمال.

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة (راجع: الفقرة 8)

- 2أ. يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقدها.
- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.

• الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

• منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

3أ. قد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك. ومن أمثلة توثيق أعمال المراجعة:

• برامج المراجعة.

• التحليلات.

• المذكرات المتعلقة بالقضايا.

• ملخصات الأمور المهمة.

• خطابات المصادقة والإفادة.

• قوائم التحقق.

• المراسلات (بما في ذلك الرسائل الإلكترونية) فيما يتعلق بالأمور المهمة.

قد يُضَيِّن المراجع ملخصات أو نسخاً من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، عقود واتفاقيات مهمة ومحددة) كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن توثيق أعمال المراجعة لا يعد بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

4أ. لا يلزم المراجع أن يضيِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المسودات الملغاة من أوراق العمل والقوائم المالية، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

5أ. لا تمثل التفسيرات الشفهية من جانب المراجع في حد ذاتها دعماً كافياً للعمل الذي قام به المراجع أو للاستنتاجات التي توصل إليها، ولكن قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

توثيق الالتزام بمعايير المراجعة (راجع: الفقرة 8(أ))

6أ. من حيث المبدأ، سينتج عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن يكون توثيق أعمال المراجعة كافياً ومناسباً في ظل الظروف القائمة. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ولا تُحَدِّد متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن عدم وجود متطلب بشأن التوثيق في معيار معين من معايير المراجعة لا يعني أنه لن يتم القيام بأي توثيق نتيجةً للالتزام بذلك المعيار.

7أ. يوفر توثيق أعمال المراجعة دليلاً على أن المراجعة مستوفية لمتطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضَمَّنَة في ملف المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

• وجود خطة مراجعة موثقة بشكل كافٍ تدل على أن المراجع قد خطط لعملية المراجعة.

• وجود خطاب ارتباط موقع في ملف المراجعة، يدل على أن المراجع قد اتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

• احتواء تقرير المراجع على رأي متحفظ بالشكل المناسب في القوائم المالية، وإثباته لالتزام المراجع بمتطلب إبداء رأي متحفظ في ظل الظروف المحددة في معايير المراجعة.

• فيما يتعلق بالمتطلبات التي تنطبق عموماً أثناء المراجعة، قد توجد عدة طرق يمكن من خلالها إثبات الالتزام بهذه المتطلبات في ملف المراجعة:

○ على سبيل المثال، قد لا توجد طريقة وحيدة يمكن من خلالها توثيق نزعة الشك المهني للمراجع. ولكن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة. ومثال ذلك، توثيق كيفية تقويم المراجع للأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية الممارسة عند تكوين استنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما تحتوي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء.

○ وعلى نحو مماثل، فإن تحمّل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة، قد يتم إثباته بعدة طرق ضمن توثيق أعمال المراجعة. وقد يتضمن ذلك توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط في الوقت المناسب في جوانب المراجعة، مثل المشاركة في نقاشات الفريق التي يتطلبها معيار المراجعة (315).⁵

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع: الفقرة 8(ج))

8أ. يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تؤدي إلى حدوث مخاطر مهمة (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (315)).⁶
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى (أ) أن القوائم المالية قد تكون محرّفة بشكل جوهري، أو (ب) الحاجة إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المراجع لمخاطر التحريف الجوهري واستجابته لهذه المخاطر.
- الظروف التي تسبب للمراجع صعوبة كبيرة في تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى إدخال تعديل في رأي المراجع أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع.

9أ. يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال المراجعة وتقييم النتائج، من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال المراجعة. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة، على تفسير استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك من ينفذون عمليات المراجعة اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة (على سبيل المثال، عند إجراء فحص بأثر رجعي للتقديرات المحاسبية).

10أ. من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقاً للفقرة 8، إعداد توثيق لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني، متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراجع، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهماً في سياق ارتباط معين.
- أساس استنتاج المراجع بشأن مدى معقولية المجالات التي انطوت على اجتهادات غير موضوعية من جانب الإدارة.
- أساس تقويم المراجع لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرّفة.
- أساس استنتاجات المراجع بشأن مدى موثوقية أحد المستندات عند القيام بأعمال تحرّ إضافية (مثل الاستعانة المناسبة بخبير أو الاستخدام المناسب لإجراءات طلب المصادقة) استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن ذلك المستند قد لا يكون موثوقاً.
- تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها، وذلك في حالة انطباق معيار المراجعة (701).⁷

⁵ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة 10

⁶ معيار المراجعة (315)، الفقرات 4(هـ)

⁷ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

11أ. قد يرى المراجع أنه من المفيد إعداد ملخص (يُسمى أحياناً بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال المراجعة، يصف فيه الأمور المهمة المحددة أثناء المراجعة وكيفية التعامل معها، أو يُضمّن فيه إحالات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من وثائق أعمال المراجعة التي توفر مثل هذه المعلومات. وقد يسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقصي تمتاز بالكفاءة والفاعلية لتوثيق أعمال المراجعة، خاصةً في عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد إعداد مثل هذا الملخص في مراعاة المراجع للأمر المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضاً في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معيّن من معايير المراجعة ذات الصلة لم يتمكن المراجع من تحقيقه، مما قد يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

تحديد بنود أو أمور معينة تم اختبارها وتحديد المعدّ والفاحص (راجع: الفقرة 9)

12أ. يخدم تسجيل الخصائص المميزة عدة أغراض. فعلى سبيل المثال، يمكن ذلك فريق الارتباط من تحمل المسؤولية عن عمله، ويسهل التحقق من الاستثناءات أو أوجه عدم الاتساق. وتختلف الخصائص المميزة تبعاً لطبيعة إجراء المراجعة والبند أو الأمر الخاضع للاختبار. فعلى سبيل المثال:

- لاختبار تفصيلي لأوامر الشراء الصادرة من المنشأة، قد يقوم المراجع بتحديد المستندات التي سيتم اختبارها حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء الفريدة.
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختبار أو فحص جميع البنود التي تتجاوز مبلغاً معيناً في مجتمع عينة ما، قد يسجل المراجع نطاق الإجراء ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع القيود التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختياراً منهجياً لعينة من مجتمع عينة يتألف من مستندات، قد يحدد المراجع المستندات المختارة بتسجيل مصدرها ونقطة البداية والفترات الفاصلة بين كل عينة وأخرى (على سبيل المثال، عينة منهجية من تقارير الشحن، يتم اختيارها من سجل الشحن للفترة من ١ أبريل حتى 30 سبتمبر، مع تحديد نقطة البداية بالتقرير رقم 12345، ثم يتم اختيار تقرير بعد كل 125 تقريراً).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من عاملين محددين في المنشأة، قد يسجل المراجع تواريخ الاستفسارات وأسماء العاملين ووظائفهم.
- لأحد إجراءات الملاحظة، قد يسجل المراجع الآلية أو الأمر الخاضع للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

13أ. يتطلب معيار المراجعة (220) أن يقوم المراجع بفحص أعمال المراجعة المنفّذة من خلال فحص توثيق أعمال المراجعة⁸ ولا يعني متطلب توثيق من قام بفحص أعمال المراجعة المنفّذة ضرورة احتواء كل ورقة عمل على دليل على الفحص، ولكنه يعني توثيق ماهية أعمال المراجعة التي تم فحصها، والشخص الذي قام بفحصها، وتوقيت الفحص.

توثيق مناقشات الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (راجع: الفقرة 10)

14أ. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدها المراجع، ولكنه قد يشمل سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المراجع. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المراجع معهم أموراً مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية التعامل مع أوجه عدم الاتساق (راجع: الفقرة 11)

15أ. إن متطلب توثيق كيفية تعامل المراجع مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني ضمناً أن المراجع يحتاج إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.

⁸ معيار المراجعة (220)، الفقرة 17

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة 8)

16أ. بصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الأصغر أقل اتساعاً منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ الشريك المسؤول عن الارتباط لجميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل أموراً ربما كان من الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق الارتباط أو توجيههم إليها أو لتوفير أدلة على الفحص الذي أجراه أعضاء آخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يلزم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يلتزم بالمتطلب الأساسي للفقرة 8 والمتعلق بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يمكن فهمه من قبل مراجع خبير، حيث قد يخضع توثيق أعمال المراجعة للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها.

17أ. عند القيام بتوثيق أعمال المراجعة، قد يجد مراجع المنشأة الأصغر أنه من المفيد والأكثر تسجيلاً مختلف جوانب المراجعة معاً في مستند واحد، مع إضافة إحالات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معاً عند مراجعة منشأة أصغر، فهم المنشأة ورقابها الداخلية، والاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، والأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيير المراجعة (320)،⁹ والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع: الفقرة 12)

18أ. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. وبناءً على ذلك، ففي غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف المراجعة.

19أ. ينطبق متطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يكون المتطلب ذا صلة¹⁰ فقط في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة (على سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (610)¹¹ صلة بالمنشأة؛ أو

(ب) إذا كان المتطلب مشروطاً والشرط غير متحقق (على سبيل المثال، متطلب تعديل رأي المراجع عند العجز عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم).

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 13)

20أ. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع بعد تاريخ تقرير المراجع، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لأدت إلى تعديل القوائم المالية أو قيام المراجع بتعديل الرأي في تقريره.¹² ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمسؤوليات الفحص المنصوص عليها في معيار المراجعة (220)،¹³ مع تحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.

جمع ملف المراجعة النهائي (راجع: الفقرات 14-16)

21أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات المراجعة في الوقت المناسب.¹⁴ والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً 60 يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.¹⁵

⁹ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

¹⁰ معيار المراجعة (200)، الفقرة 22

¹¹ معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة 2

¹² معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة 14

¹³ معيار المراجعة (220)، الفقرة 16

¹⁴ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 45

¹⁵ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 54أ

22أ. يعد جمع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجع عملية إدارية لا تشتمل على تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المراجعة أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير المراجع.

23أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط.¹⁶ ولا تقل مدة الاحتفاظ لارتباطات المراجعة عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو من تاريخ تقرير مراجع المجموعة، إذا كان متأخراً.^{17، (*)}

24أ. من أمثلة الظروف التي قد يجد فيها المراجع ضرورة لتعديل التوثيق الموجود لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة، بعد الانتهاء من عملية جمع ملف المراجعة النهائي، هو الحاجة إلى توضيح التوثيق الموجود لأعمال المراجعة بسبب ملاحظات تم استلامها خلال متابعة عمليات التقصي التي قامت بها أطراف داخلية أو خارجية.

¹⁶ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 47

¹⁷ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 61أ

* تنص المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ... 5. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

الملحق

(راجع: الفقرة 1)

المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات 10-12
- معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان 24 و25
- معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 45-48
- معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 30
- معيار المراجعة (260) "الاتصال بالملكفين بالحوكمة"، الفقرة 23
- معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 12
- معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة 32
- معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 14
- معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"، الفقرات 28-30
- معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 15
- معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 39
- معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 28
- معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 50.
- معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان 36 و37.
- معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة 25

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (240): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (240)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (240)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
3-2	خصائص الغش
9-4	المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
10	تاريخ السريان
11	الأهداف
12	التعريفات
	المتطلبات
15-13	نزعة الشك المهني
16	المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط
25-17	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
28-26	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها
34-29	الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش
38-35	تقويم أدلة المراجعة
39	عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط
40	الإفادات المكتوبة
43-41	البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة
44	الإبلاغ عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة
48-45	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
5أ-1أ	خصائص الغش
7أ-6أ	المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
10أ-8أ	نزعة الشك المهني
12أ-11أ	المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

أ13-28	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
أ29-33	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها
أ34-49	الاستجابات للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش
أ50-54	تقويم أدلة المراجعة
أ55-58	عدم قدرة المراجع على الاستمرار فى الارتباط
أ59-60	الإفادات المكتوبة
أ61-66	البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة
أ67-69	الإبلاغ عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة

الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش

الملحق الثانى: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش

الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التى تشير إلى إمكانية حدوث غش

ينبغى قراءة معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315)¹ ومعيار المراجعة (330)² فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

خصائص الغش

2. قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.
3. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهرى في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة التي يُعنى بها المراجع: التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشتهه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوده، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرات 1-7)

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

4. تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوده على عاتق كل من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، بما يؤدي إلى إيجاد قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة. ويشتمل إشراف المكلفين بالحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية التقرير المالي، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

مسؤوليات المراجع

5. يُعدّ المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.³
6. كما هو موضح في معيار المراجعة (200)،⁴ فإن الآثار المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة تكون كبيرة بشكل خاص في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعدّ خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفاءه مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل معاملات، أو التضليل المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف مثل محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما تقترن بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يجعل المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة مقنعة عندما تكون في حقيقة الأمر غير صحيحة. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الغش، وتكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش. وفي حين أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم المني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.
7. وعلاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهرى ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهرى ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يُمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

³ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان 53 وأ54

⁴ معيار المراجعة (200)، الفقرة 53

8. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، أحياناً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

9. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع: الفقرة 6أ)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجاباتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

11. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

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

(أ) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

13. وفقاً لمعيار المراجعة (200)،⁵ يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهرى بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرتين 8، 9أ)

⁵ معيار المراجعة 200، الفقرة 15

14. ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلم بصحة السجلات والوثائق. ولكن إذا تبينت حالات أثناء المراجعة جعلت المراجع يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. (راجع: الفقرة 10أ)

15. يجب على المراجع أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

16. يتطلب معيار المراجعة (315) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات.⁶ ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين 11أ، 12أ)

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

17. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم المنشأة وبينتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315)،⁷ يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات 18-25 للحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الآخرون داخل المنشأة

18. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عما يلي:

(أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهرى بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومداهها ومعدل تكرارها؛ (راجع: الفقرتين 13أ، 14أ)

(ب) آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة من مخاطر الغش قامت الإدارة بالتعرف عليها أو تم لفت نظرها إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة 15أ)

(ج) تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛

(د) تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

19. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات 16أ-18أ)

20. بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراجع الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع: الفقرة 19أ)

المكلفون بالحوكمة

21. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،⁸ يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. (راجع: الفقرات 20أ-22أ)

⁶ معيار المراجعة (315)، الفقرة 10

⁷ معيار المراجعة 315، الفقرات 5-24

⁸ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

22. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أُرسلت إليها.

العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة المحددة

23. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

24. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهرى بسبب الغش. (راجع: الفقرة 23أ)

تقويم عوامل خطر الغش

25. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهرى بسبب الغش. (راجع: الفقرات 24أ-28أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها

26. وفقاً لمعيار المراجعة (315)، يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.⁹

27. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة 48 التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تعرفه على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. (راجع: الفقرات 29أ-31أ)

28. يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر. (راجع: الفقرتين 32أ، 33أ)

الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش

الاستجابات العامة

29. وفقاً لمعيار المراجعة (330)، يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى القوائم المالية.¹⁰ (راجع: الفقرة 34أ)

30. عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

(أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكَل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط؛ (راجع: الفقرتين 35أ، 36أ)

(ب) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

⁹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 25

¹⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 5

(ج) إدخال عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرة 37أ)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات

31. وفقاً لمعييار المراجعة (330)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومدادها للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات.¹¹ (راجع: الفقرة 38أ-41أ)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

32. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

33. بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

(أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراجع القيام بما يلي:

(1) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

(2) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛

(3) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة. (راجع: الفقرات 42أ-45أ)

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:

(1) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المُضمّنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفردتها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛

(2) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات 46أ-48أ)

(ج) فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة 49أ)

34. لتحقيق الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات التي تم تنفيذها لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة 33).

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرة 50أ)

35. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المُنفّذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متّسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهرى بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرة 51أ)

¹¹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 6

36. عندما يحدد المراجع تحريفاً، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يُعدّ مؤشراً على وجود غش. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً. (راجع: الفقرة 52أ)

37. إذا تعرف المراجع على تحريف، سواءً كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف هو نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: الفقرة 53أ)

38. إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة 54أ)

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

39. إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

- (أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛
- (ب) النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛
- (ج) في حالة انسحابه:

- (1) مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعت له للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛
- (2) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات 55أ-58أ)

الإفادات المكتوبة

40. يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:
- (أ) يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛
 - (ب) أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرّفة تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش؛
 - (ج) أفصحوا للمراجع عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
 - (1) الإدارة؛ أو
 - (2) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - (3) أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية؛
 - (د) أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين 59أ، 60أ)

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

41. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش

واكتشاف حدوثه بالأمر ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين 61أ، 62أ)

42. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:

(أ) الإدارة؛ أو

(ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية،

فيجب على المراجع إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. وفي حالة اشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرات 61أ، 63أ-65أ)

43. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلِّغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين 61أ، 66أ)

التقرير عن الغش لسلمة معنية خارج المنشأة

44. في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات 67أ-69أ)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلمة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلمة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

45. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة،¹² فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315)،¹³ ما يلي:

(أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرُّض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛

(ب) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

46. يجب على المراجع أن يُضَمِّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (330):¹⁴

(أ) الاستجابات العامة للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات؛

(ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

47. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

48. إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

¹² معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 6أ

¹³ معيار المراجعة (315)، الفقرة 32

¹⁴ معيار المراجعة (330)، الفقرة 28

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع: الفقرة 3)

1.1. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة لارتكابه، وبعض التبرير المنطقي لفعل ذلك. فعلى سبيل المثال:

- قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصةً إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.
- تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.
- قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون حالات غش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابها.

2.1. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتسبب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش عن طريق التحريف الجوهرية في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل جوهري رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

3.1. ينتج التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أعدت على أساسها القوائم المالية.
- الإفادات المضللة في القوائم المالية، أو التعمد في إغفال ذكر أحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى في القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

4.1. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية. وقد يتم ارتكاب الغش عن طريق تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة باستخدام أساليب كالقيام عن عمد بما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصةً في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأجيل إثباتها.
- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.
- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الدخول في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المعتادة.

5أ. يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويُمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:

- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات مستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكيه خاصة).
- سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات المراجع (راجع: الفقرة 9)

6أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات.^(*) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.¹⁵

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

7أ. قد تتحدد مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش بموجب الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تغطيتها بشكل منفصل في التكاليف الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات المراجع في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات 13-15)

8أ. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توجي بوجود تحريف جوهرية بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

9أ. رغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
15 انظر، على سبيل المثال، الفقرات 16/360-18/360 ت1 من الميثاق الدولي.

10أ. نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراجع غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات.¹⁶ ولكن إذا تبينت للمراجع حالات أثناء المراجعة دعت إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة 16)

11أ. إن مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش مع فريق الارتباط:

- تمنح أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرى بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تُمكن المراجع من النظر في الاستجابة المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراجع بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق الارتباط، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراجع بشأن حدوث غش.

12أ. قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق الارتباط حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة لها للتحريف الجوهرى بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يُمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاء هذا الغش، وكيف يُمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدراج الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.
- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأموال المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.
- النظر في أي تغييرات غير معتادة وغير مبررة، نمت إلى علم فريق الارتباط، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهرى بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراجع بوجود غش.

¹⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 49أ

- النظر في خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الجوهرى بسبب الغش (راجع: الفقرة 18(أ))

13أ. تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناءً عليه، فإنه من المناسب للمراجع أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش وأدوات الرقابة المطبقة لمنعه واكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيمياً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

14أ. قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصةً المنشآت الأصغر، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع: الفقرة 18(ب))

15أ. في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وربما تكون الإدارة قد حددت أيضاً مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة 19)

16أ. قد توفر استفسارات المراجع من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثم، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراجع بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

17أ. ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المعتادة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع المزاعم بحدوث غش.

18أ. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقييم تلك الردود مع التحلي بزرعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 20)

19أ. يحدد معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (610) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة مراجعة داخلية.¹⁷ وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراجع عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على

¹⁷ معيار المراجعة (315) الفقتين 6(أ) و23، ومعيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة 21)

20أ. يشرف المكلفون بالحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المكلفون بالحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش والرقابة الداخلية ذات الصلة. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.¹⁸

21أ. قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة الرؤية المطلوبة بشأن قابلية تعرض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

22أ. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتخذ عادةً أي تصرف من جانب المراجع، حيث لا يوجد إشراف مستقل عن الإدارة.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 24)

23أ. بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء آليات المراجع لقبول العلاقة مع العملاء والحفاظ على تلك العلاقات، والخبرة المكتسبة من تنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

تقويم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة 25)

24أ. قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراجع التعرف على أحداث أو حالات تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يوئد ضغوطاً لارتكاب الغش؛
- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يوئد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

25أ. ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. وبعض تلك العوامل يكون موجوداً داخل المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر التحريف الجوهرى. وبناءً عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرى للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

26أ. يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

¹⁸ يناقش معيار المراجعة (260)، في الفقرات 11-8، مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراجع عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير مُحدد بشكل جيد.

- وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش؛
- وجود فرصة متصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد لا تكون عوامل الخطر التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش قابلة للملاحظة من قبل المراجع. ومع ذلك، قد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات. وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها ليست سوى أمثلة وقد توجد عوامل خطر أخرى.

27أ. إن لحجم المنشأة ومدى تعقدها وخصائص الملكية فيها تأثير كبير على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعال الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعّالة.
- وجود قواعد سلوك مبنية مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

28أ. قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في إبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة 27)

29أ. ينتج التحريف الجوهرى الذي بسبب التقرير المالي المغشوش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

30أ. قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد ضغوط على الإدارة أو دوافع لديها لإعداد تقرير مالي مغشوش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنةً بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

31أ. قد يكون الافتراض المسبق بوجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن وحدة تأجير عقارية واحدة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: الفقرة 28)

أ32. قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها.¹⁹ وعند تحديد أدوات الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية مُحَرَّفَة بشكل جوهري نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعال من حيث التكلفة تطبيق أداة رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

أ33. ولهذا، فمن المهم للمراجع أن يفهم أدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند القيام بذلك، قد يعلم المراجع على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة من هذا الفهم مفيدة أيضاً في التعرف على عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري بسبب الغش.

الاستجابات للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة 29)

أ34. يشتمل عادةً تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدرًا زائدًا من ممارسة نزعة الشك المبني، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للثبوت من المعاملات الجوهريّة.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمر الجوهريّة.

كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة 30، والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تحديد العاملين والإشراف عليهم (راجع: الفقرة 30(أ))

أ35. قد يستجيب المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.

أ36. يعكس مدى الإشراف تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق الارتباط القائمين بالعمل.

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة 30(ج))

أ37. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تطبيق الإجراءات الأساس على أرصدة حساب وإقرارات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 31)

38أ. قد تشمل استجابات المراجع لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
 - قد تصبح الملاحظة أو الفحص المادي لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراجع استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.
 - قد يصمم المراجع إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبيّن للمراجع أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. ففي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس مجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراجع أنه من الفعال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساس. إذ قد يخلص المراجع إلى أن تنفيذ الاختبارات الأساس في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المقيّم للتحريف الجوهرى بسبب الغش. وقد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة نظراً لمخاطر التحريف أو التلاعب المتعمد التي تم تقييمها. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً -على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة أولية^(*)، فيمكن للمراجع أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقويم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

39أ. إذا تعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد يساعد التثبيت من سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس التاريخ.

40أ. قد يتعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والإقرارات. وقد يشمل ذلك تقويم الأصول، والتقديرات المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل الواجبات المتعلقة بمعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو الالتزامات المتعلقة بإصلاحات بيئية). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة. وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراجع في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

* لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

41أ. يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش، بما في ذلك التقرير المالي المغشوش الناتج عن إثبات الإيرادات، واختلاس الأصول.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة 33(أ))

42أ. غالباً ما ينطوي التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.

43أ. وبالإضافة إلى ذلك، فإن أخذ المراجع في الحسبان لمخاطر التحريف الجوهري المرتبط بتجاوز غير مقبول لأدوات الرقابة على قيود اليومية يُعد أمراً مهماً لأن أدوات الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث خطأ غير متعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المقبول من جانب الأفراد للآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

44أ. عند تحديد واختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الدعم الأساس للبيانات المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش قد يساعد المراجع في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.
- أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى - إن أدوات الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تحد من مدى الاختبارات الأساس اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- آلية التقرير المالي للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مجموعة من الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية. وبالمثل، فإن معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تتضمن أدوات رقابة وإجراءات يدوية وآلية. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التقرير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.
- خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة - غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير معتادة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو (ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثناءها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو أرقام نهائية ثابتة.
- طبيعة الحسابات وتعقيدها - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير معتادة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم مطابقتها، أو (هـ) تحتوي على معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

- قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي - قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوى الرقابة الداخلية الذي تخضع له قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

45أ. يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة غالباً ما تتم في نهاية فترة التقرير، فإن الفقرة 33(أ)2) تتطلب من المراجع اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة 33(أ)3) تتطلب من المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة 33(ب))

46أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطيات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إما لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

47أ. إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراجع في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

48أ. يتطلب معيار المراجعة (540) (المحدث) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي.²⁰ ويتم إجراء ذلك الفحص كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات بشأن مدى فاعلية التقديرات المحاسبية السابقة الخاصة بالإدارة، وأدلة مراجعة بشأن ناتج تلك التقديرات، أو إعادة التقدير اللاحق لها عند الاقتضاء، للمساعدة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية، وأدلة مراجعة للأمور التي قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراجع للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرية بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (540) (المحدث).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع: الفقرة 33(ج))

49أ. من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، بغية إعداد تقرير مالي مغشوش أو إخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، مع عدم وجود توثيق كافٍ.
- تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- عدم قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.
- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

²⁰ معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 14

50أ. يتطلب معيار المراجعة (330) من المراجع أن يَقومَ، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.²¹ وهذا التقويم هو بالأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراجع. وقد يوفر مثل هذا التقويم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وعمّا إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة 35)

51أ. يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش. وتكتسب العلاقات غير المعتادة التي تنطوي على إيرادات ودخل في نهاية العام أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير أو في معاملات غير معتادة؛ أو وجود دخل غير متسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

النظر في التحريفات/المحددة (راجع: الفقرات 36-38)

52أ. نظراً لأن ارتكاب الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط أو فرص متصورة لارتكابه، أو بعض التبريرات المنطقية للفعل، فمن غير المرجح أن تكون حالة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات -مثل التحريفات العديدة في موقع معين على الرغم من أن التأثير التراكمي لها لا يعد جوهرياً- قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش.

53أ. تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. فعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا تم ارتكابه من قبل الإدارة العليا. ففي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الإفادات المقدمة، وصحة السجلات المحاسبية والوثائق. وقد يوجد أيضاً احتمال بحدوث تواطؤ يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

54أ. يحدد معيار المراجعة (450)²² ومعيار المراجعة (700)²³ متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط (راجع: الفقرة 39)

55أ. من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير شكوكاً حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:

- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، والذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهرى للقوائم المالية؛ أو
- اعتبار المراجع أن مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش جوهرى ومنتشر؛ أو
- وجود قلق كبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

56أ. نظراً لتنوع الظروف التي قد تنشأ، فمن غير الممكن القيام بتحديد قاطع للوقت الذي يكون فيه الانسحاب من الارتباط مناسباً. وثمة عوامل تؤثر على استنتاج المراجع في هذا الشأن من بينها الآثار المترتبة على تورط عضو من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة)، والتأثيرات المنعكسة على المراجع من استمرار ارتباطه بالمنشأة.

57أ. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع

²¹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 25

²² معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

²³ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.²⁴

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

58أ. في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكليف الرسي أو اعتبارات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 40)

59أ. يحدد معيار المراجعة (580)²⁵ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في عملية المراجعة. وبالإضافة إلى إقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقرروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

60أ. نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التي يواجهها المراجعون في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجةً للغش، فمن المهم أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراجع عمّا يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم له تأثير على المنشأة.

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات 41-43)

61أ. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

إبلاغ الإدارة (راجع: الفقرة 41)

62أ. إذا حصل المراجع على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمي للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهني، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكل عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 42)

63أ. قد يكون تواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (260) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان التواصل سيتم شفاهةً أو كتابةً.²⁶ وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً أن يتم الإبلاغ عنها كتابةً.

²⁴ يقدم الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة إرشادات بشأن الاتصالات التي يقوم بها المراجع الذي يحل محل مراجع سابق.

²⁵ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

²⁶ معيار المراجعة (260)، الفقرة 38أ

64أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب في بعض الحالات التواصل مع المكلفين بالحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف جوهري. وبالمثل، فقد يرغب المكلفون بالحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتحسن آلية التواصل عندما يتفق المراجع والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.

65أ. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع: الفقرة 43)

66أ. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:

- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
- فشل الإدارة في علاج أوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.
- تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
- تصرفات الإدارة التي قد تُنم عن إعداد تقرير مالي مغشوش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها.
- المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة 44)

67أ. يقدم معيار المراجعة (250) (المُحدَّث)²⁷ المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع.

68أ. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة 44 على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمراجع النظر في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

69أ. قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواءً تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكلفة الرسمي بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

²⁷ معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 28أ-34أ

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 26أ)

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراجع، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/التبريرات. ورغم أن عوامل خطر الغش تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد يتعرف المراجع على عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا توجد هذه الأمثلة في جميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية المختلفة أو ذات الظروف المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل خطر الغش المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو معدل حدوثها.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.

الدوافع/الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب الظروف الاقتصادية أو الظروف الخاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
 - التأثير الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
 - الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواءً في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
 - الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزح الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
 - تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
 - النمو السريع أو الربحية غير المعتادة، خاصةً إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
 - المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.
 - وجود ضغوط مفرطة على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:
 - مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.
 - الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو ببيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.
 - القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى لشروط الديون.
 - التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشبكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.
- توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:

- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية.²⁸
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.
- وجود ضغوط مفروطة على الإدارة أو على العاملين في العمليات التشغيلية لتحقيق مستهدفات مالية تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو على الربحية.

الفرص

توفير طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة لفرص الانخراط في إعداد تقرير مالي مغشوش والتي يمكن أن تنشأ مما يلي:

- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تُراجع، أو رُوِّجعت من قبل مكتب آخر.
 - التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
 - أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات تتم بناءً على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية وغير موضوعية أو يكتنفها عدم تأكد ويصعب تأييدها.
 - معاملات مهمة أو غير معتادة أو معقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".
 - عمليات مهمة تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئة أعمال وثقافة مختلفة.
 - استخدام وسطاء الأعمال في معاملات لا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
 - حسابات بنكية مهمة أو عمليات في منشآت تابعة أو فروع في دول تُعد ملاذاً ضريبياً ولا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
- عدم فاعلية متابعة الإدارة نتيجة لما يلي:
- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراءها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
 - الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.
- الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:
- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
 - الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت نظامية أو مسارات سلطة إدارية غير معتادة.
 - ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحوكمة.
- القصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:
- المتابعة غير الكافية لأدوات الرقابة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولي (عندما يكون التقرير الخارجي مطلوباً).
 - عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
 - عدم فاعلية النظم المحاسبية ونظم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

²⁸ قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد بالحفاظ على سعر أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح أو زيادتهما.
- سلوك الإدارة المتمثل في تعهداتها للمحللين والدائنين وأطراف ثالثة أخرى بتحقيق تنبؤات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وجود مصلحة للإدارة في استخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح التي يتم التقرير عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية.
- ضعف القيم الأخلاقية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مغلقة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير طريقة محاسبة تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
 - الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.
 - طلبات غير معقولة، يتم طلبها من المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لإكمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.
 - فرض قيود غير مقبولة على المراجع، تحد من وصوله إلى أشخاص أو معلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة.
 - السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

يتم أيضاً تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول طبقاً للأحوال الثلاثة القائمة عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/ التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عندما تحدث تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول. فعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث تحريفات بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

الدوافع/الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول.

وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- عمليات تسريح الموظفين المستقبلية المعروفة أو المتوقعة.
- التغييرات الحديثة أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.

- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة.
 - بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
 - أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الأماسات أو رقائق الحاسب.
 - أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.
- من الممكن أن تؤدي الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. فعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:
- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
 - عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
 - عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
 - عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
 - عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
 - عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، في الشراء).
 - عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
 - عدم إجراء مطابقات كاملة، وفي الوقت المناسب، للأصول.
 - عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، تسجيل أرصدة دائنة للبضائع المرتجعة.
 - عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية.
 - عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
 - عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظْم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها.
- تجاهل الرقابة الداخلية على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 41أ)

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش الناتج عن كل من التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد لا تكون هي أفضل إجراءات مناسبة أو ضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى الإقرارات

تتنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش اعتماداً على أنواع، أو مزيج، عوامل خطر الغش أو الظروف التي تم التعرف عليها، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفويًا، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير معتادة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المعتادة، وبخاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- القيام بالإجراءات التحليلية الأساس باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو مسار العمل أو الشهر للوفاء بالتوقعات التي يحددها المراجع.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطرٍ للتحريف الجوهرى بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراجعين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لوحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهرى بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه المكونات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير ما فيما يتعلق بأحد عناصر القوائم المالية التي يرتفع الخطر المقيم للتحريف الجوهرى بسبب الغش المرتبط بها، فيتم تنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرقه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير منطقيّة، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.
- تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات المنفذة في الفترات الأولية.
- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.

- اختبار مدى صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسب الآلي.
- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.

استجابات خاصة - التحريف الناتج عن تقرير مالي مغشوش

فيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب التقرير المالي المغشوش:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الأساس على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع العمل خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير معتادة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة لبعض العقود، والتأكد من عدم وجود اتفاقات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن الأسس المتبعة في منح الحسومات أو الفترة التي تنتهي إليها غالباً ما تكون موثقة بشكل سيئ. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات المورد المستقبليّة أو الدائمة، والحق في رد المنتج، ومبالغ إعادة البيع المضمونة، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفة أي شروط أو ظروف غير معتادة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ الإجراءات الأخرى المناسبة الخاصة بالفصل الزمني للمبيعات والمخزون.
- اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقع التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ المزيد من الإجراءات خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.
- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار أدوات الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبنود لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسار من أفراد لا ينتمون إلى الإدارة أو قسم المحاسبة للتأكد من قدرة الإدارة ونيّتها على تنفيذ خطط ذات صلة بوضع التقديرات.

استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول

إن الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة للخطر المُقيَّم للتحريف الجوهرية بسبب الغش المتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفتات معاملات معينة. وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم التعرف عليه.

وفيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردین وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الأشخاص التي لا تتضمن أي دليل، أو تتضمن أدلة محدودة، على وجود نشاط، على سبيل المثال عدم جود عمليات تقويم للأداء.
- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المعتادة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.
- فحص صحة المصروفات غير المعتادة والضخمة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا ولأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى صحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة 50)

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- معاملات لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعومة أو غير مصرح بها.
- تعديلات تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية.
- دليل على وصول الموظفين للنظم والسجلات بطريقة لا تتفق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- بلاغات أو شكاوى للمراجع بشأن غش مزعوم.

وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:

- مستندات مفقودة.
- مستندات يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسله إلكترونياً، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- بنود مهمة لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- تغييرات غير معتادة في قائمة المركز المالي، أو تغييرات في الاتجاهات أو في معدلات أو علاقات مهمة في القوائم المالية -على سبيل المثال، نمو المبالغ مستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقبولة من الإدارة أو الموظفين ناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
- تناقضات غير معتادة بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى تم إجراؤها في سجلات الحسابات مستحقة التحصيل.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروق بين الحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العمل والحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب مخزون أو أصول مادية بأحجام كبيرة.
- عدم توفر أو غياب أدلة إلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
- ردود أقل أو أكبر من المتوقع على المصادقات.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النظم الرئيسية واختبارات التغييرات في البرامج وتطبيقها فيما يتعلق باستخدام النظم وتغييرها للسنة الحالية.

وجود علاقات إشكالية أو غير معتادة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:

- منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.

- وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة للبت في قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
- شكوى الإدارة من طريقة أداء المراجعة، أو ترهيب الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييمات المراجع المهمة لأدلة المراجعة أو فيما يتعلق بحسم الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- منع المراجع من الوصول للموظفين الرئيسيين في عمليات تقنية المعلومات ومرافقها، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير النظم.
- عدم الرغبة في القيام بإضافات أو تنقيحات في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
- عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح في انتهاك قواعد السلوك المهني للمنشأة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (250) (المُحدَّث): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (250) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (250) (المُحدَّث)
مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/12/15 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تأثير الأنظمة واللوائح
9-3	المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح
10	تاريخ السريان
11	الأهداف
12	تعريف
	المتطلبات
18-13	مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح
22-19	إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه
29-23	الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه
30	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
8أ-1أ	المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح
10أ-9أ	تعريف
16أ-11أ	مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح
25أ-17أ	إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه
34أ-26أ	الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثها
36أ-35أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية. ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المراجع فيها باختبار الالتزام بأنظمة أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

تأثير الأنظمة واللوائح

2. يختلف تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية اختلافاً كبيراً. وتشكل تلك الأنظمة واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وتؤثر أحكام بعض الأنظمة أو اللوائح تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، حيث تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وتوجد أنظمة أو لوائح أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة أو تفرض الأحكام التي يُسمح في إطارها للمنشأة بممارسة أعمالها لكن دون أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة. وتعمل بعض المنشآت في صناعات تخضع لتنظيم صارم (مثل البنوك والشركات الكيماوية). وتوجد منشآت أخرى لا تخضع إلا للأنظمة واللوائح العديدة التي تتعلق عموماً بالنواحي التشغيلية للعمل (مثل تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية وتكافؤ فرص العمل). وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات 1-8)

3. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

مسؤولية المراجع

4. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. إلا أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

5. يُعد المراجع مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ¹. ويأخذ المراجع في حسابه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة². وفي سياق الأنظمة واللوائح، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- وجود أنظمة ولوائح عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ولا تؤثر عادة على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.
- احتمال انطواء حالة عدم الالتزام على سلوك يهدف إلى إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع.
- اختصاص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام. وعادةً، كلما ابتعدت حالة عدم الالتزام عن المعاملات والأحداث التي يظهر أثرها في القوائم المالية، قلت احتمالية إدراك المراجع لها أو علمه بها.

6. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح كما يلي: (راجع: الفقرات 6، 12، 13)

¹ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 5

² معيار المراجعة (200)، الفقرتان 53 و54

- (أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة^(*) والضريبة ومعاشات التقاعد (انظر الفقرة 14)؛ (راجع: الفقرة 12)؛
- (ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البنائية)؛ وبالتالي فقد يكون لعدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح تأثير جوهري على القوائم المالية (انظر الفقرة 15) (راجع: الفقرة 13)
7. في هذا المعيار، تم تحديد متطلبات مختلفة لكل نوع من نوعي الأنظمة واللوائح المذكورين أعلاه. فبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة 6(أ)، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح. وبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة 6(ب)، تقتصر مسؤولية المراجع على اتخاذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد عدم الالتزام بتلك الأنظمة واللوائح الذي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية.
8. يتطلب هذا المعيار أن يظل المراجع منتبهاً لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة لغرض تكوين رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام. وفي هذا السياق فإنه من المهم الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (200)،³ مع الأخذ في الحسبان مدى الأنظمة واللوائح التي تؤثر على المنشأة.
9. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية تختلف عن هذا المعيار أو تتجاوزه بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ومثال ذلك: (راجع: الفقرة 8)
- (أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة باتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصرف إضافي؛
- (ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بما يتم تحديده أو الاشتباه فيه من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لمجموعة)؛
- (ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- قد يوفر الالتزام بأية مسؤوليات إضافية المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 2017/12/15 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

11. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛
- (ب) تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛
- (ج) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

³ معيار المراجعة (200)، الفقرة 15

تعريف

12. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح أدناه:

عدم الالتزام - تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة. (راجع: الفقرتين 9، 10)

المتطلبات

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

13. في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (315)،⁴ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهمٍ عامٍ لما يلي:
- (أ) الإطار النظامي والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛
- (ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار. (راجع: الفقرة 11)
14. يجب على المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية. (راجع: الفقرة 12)
15. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة الآتية للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى، التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية: (راجع: الفقرتين 13، 14)
- (أ) الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛
- (ب) الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.
16. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزم، أو عدم التزم مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرة 15)
17. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة 16)
18. في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون المراجع مطالباً بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح خلاف الإجراءات المبينة في الفقرات 13-17.

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزم أو الاشتباه في حدوثه

19. عندما يصبح المراجع على دراية بمعلومات تتعلق بحالة عدم التزم، أو عدم التزم مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين 17، 18)
- (أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛
- (ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية. (راجع: الفقرة 19)
20. إذا اشتبه المراجع في وجود عدم التزم، فيجب عليه، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وإذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية تؤيد التزم المنشأة بالأنظمة واللوائح، ورأى المراجع بحسب حكمه أن عدم التزم المشتبه فيه قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، فيجب أن ينظر المراجع في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية. (راجع: الفقرات 20-22)

⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة 11

21. إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على المراجع تقييم التأثير الذي يلحق برأيه بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

22. يجب على المراجع أن يُقوّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات 23أ-25أ)

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمكلفين بالحوكمة

23. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمر المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير المراجعة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمر المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام المراجع فعلاً بالإبلاغ عنها،⁵ إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

24. إذا اعتقد المراجع، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة 23 يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

25. في حال اشتباه المراجع في تورط الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة التالي الأعلى داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس الإشرافي. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان المراجع يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين 26أ، 27أ)

26. إذا خلاص المراجع إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير جوهري على القوائم المالية، وأنه لم ينعكس بصورة كافية في القوائم المالية، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (705)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية.⁶

27. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (705).⁷

28. إذا لم يكن المراجع قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيجب على المراجع تقييم تأثير ذلك على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (705).

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

29. إذا حدد المراجع حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات 28أ-34أ)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

⁵ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

⁶ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرتان 7 و8

⁷ معيار المراجعة (705)، الفقرتان 7 و9

التوثيق

30. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة⁸ عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين 35، 36)

- (أ) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام؛
- (ب) المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم بشأن الأمور المهمة ذات العلاقة بعدم الالتزام، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لذلك الأمر.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات 3-9)

- 1أ. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للأنظمة واللوائح. وقد تؤثر الأنظمة واللوائح على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، قد تؤثر وبشكل مباشر على إفصاحات محددة مطلوبة من المنشأة في القوائم المالية، أو قد تفرض إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تحدد أيضاً حقوقاً والتزامات قانونية معينة للمنشأة، يتم إثبات بعضها في قوائمها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأنظمة واللوائح قد تفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام.
- 2أ. فيما يلي أمثلة لأنواع السياسات والإجراءات التي قد تطبقها المنشأة لمساعدتها في منع حدوث حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح واكتشاف حدوثها:

- متابعة المتطلبات النظامية والتأكد من أن إجراءات التشغيل مصممة للوفاء بهذه المتطلبات.
 - إنشاء وتشغيل نظم رقابة داخلية مناسبة.
 - وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها واتباعها.
 - التأكد من تدريب الموظفين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني والتأكد من فهمهم لها.
 - متابعة الالتزام بقواعد السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه من لا يلتزم بها من الموظفين.
 - تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات النظامية.
 - الاحتفاظ بسجل للأنظمة واللوائح المهمة التي يجب على المنشأة الالتزام بها في إطار الصناعة التي تنتج إليها وسجل للشكاوى.
- وفي المنشآت الأكبر، قد يُضاف إلى هذه السياسات والإجراءات تحديد مسؤوليات مناسبة لما يلي:
- وظيفة المراجعة الداخلية.
 - لجنة المراجعة.
 - وظيفة الالتزام بالأنظمة واللوائح.

مسؤولية المراجع

- 3أ. قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح تحريف جوهري في القوائم المالية. وقد يؤثر اكتشاف عدم الالتزام، بغض النظر عن أهميته النسبية، على جوانب أخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك على سبيل المثال، نظر المراجع في نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين.

⁸ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

4. إن الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح هو أمر تختص به المحاكم أو الجهات القضائية الأخرى المعنية، وعادةً ما يكون خارج نطاق الاختصاص المهني للمراجع. وبالرغم من ذلك، فإن تدريب المراجع وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح.
5. وفقاً لمتطلبات نظامية خاصة، قد يُطلب من المراجع أن يقوم على وجه الخصوص، كجزء من مراجعة القوائم المالية، بالتقرير عما إذا كانت المنشأة ملتزمة بأحكام أنظمة أو لوائح معينة. وفي هذه الظروف، يتعامل معيار المراجعة (700)⁹ أو معيار المراجعة (800)¹⁰ مع كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير المراجع. وعلاوةً على ذلك، ومتى وجدت متطلبات تقرير محددة نظامياً، فقد يكون من الضروري أن تتضمن خطة المراجعة اختبارات مناسبة للالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح.

أنواع الأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 6)

6. أ) قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت الأنظمة واللوائح ذات الصلة واقعة ضمن نوعي الأنظمة واللوائح المبينة في الفقرتين 6(أ) أو 6(ب). ومن أمثلة الأنظمة واللوائح التي قد تكون مشمولة في النوعين الموضحين في الفقرة 6، تلك التي تتناول:
- الغش والفساد والرشوة.
 - غسل الأموال وتمويل الإرهاب والمتحصلات المتأتية من الجرائم.
 - أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.
 - المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
 - حماية البيانات.
 - التزامات ومدفوعات الضرائب والزكاة^(*) ومعاشات التقاعد.
 - حماية البيئة.
 - الصحة والسلامة العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

7. أ) في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراجعة الأنظمة واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو قد تمتد إلى جوانب أخرى من عمليات المنشأة.
- المسؤوليات الإضافية المحددة بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة (راجع: الفقرة 9)
8. أ) قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات.^(*) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشرك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.¹¹

⁹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 43

¹⁰ معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة 11

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

¹¹ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 16/360-18/360 ت 1 من الميثاق الدولي.

تعريف (راجع: الفقرة 12)

- 9أ. تشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المعاملات التي ترميها المنشأة أو التي يبرمها باسمها أو بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.
- 10أ. يشمل عدم الالتزام أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في الحالات التي يقبل فيها شخص في مركز إداري كبير، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة، وفي مقابل ذلك يضمن تعيين المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

التوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة 13)

- 11أ. للتوصل إلى فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، فقد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بما يلي:
- استخدام فهمه الحالي لعوامل الصناعة التي تنتهي إليها المنشأة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى الخاصة بها؛
 - تحديث فهمه لتلك الأنظمة واللوائح التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية؛
 - الاستفسار من الإدارة عن الأنظمة أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة؛
 - الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالأنظمة واللوائح؛
 - الاستفسار من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات المتبعة لمعرفة وتقويم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية (راجع: الفقرتين 6، 14)

- 12أ. توجد أنظمة ولوائح معينة راسخة ومعروفة للمنشأة وداخل الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وذات صلة بالقوائم المالية للمنشأة (كما هو مبين في الفقرة 6(أ)). وقد تتضمن هذه الأنظمة واللوائح أموراً ترتبط، على سبيل المثال، بما يلي:
- شكل ومحتوى القوائم المالية؛ أو
 - قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؛ أو
 - المحاسبة عن المعاملات الخاضعة لعقود حكومية؛ أو
 - استحقاق أو إثبات مصروفات الزكاة وضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

وقد تكون بعض أحكام تلك الأنظمة واللوائح ذات صلة مباشرة بإقرارات محددة في القوائم المالية (على سبيل المثال، ائتمال مخصصات الزكاة^(*) وضريبة الدخل)، فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل (على سبيل المثال، القوائم المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية). ويتمثل هدف المتطلب الوارد في الفقرة 14 في أن يقوم المراجع بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية عملاً بالأحكام ذات الصلة في تلك الأنظمة واللوائح.

وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأحكام الأخرى لهذه الأنظمة واللوائح والأنظمة واللوائح الأخرى غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى على المنشأة، قد يلزم إظهار التكاليف المتعلقة بها في القوائم المالية، ولكن لا تعد ذات تأثير مباشر على القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة 6(أ).

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام - الأنظمة واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين 6، 15)

- 13أ. قد تحتاج بعض الأنظمة واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب المراجع لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة 6(ب)). وقد يتسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

التشكيك في استمرار المنشأة كمنشأة مستمرة.¹² فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من الأنظمة واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.

14. نظراً لأن تبعات الأنظمة واللوائح الأخرى على التقرير المالي يمكن أن تتنوع تبعاً لعمليات المنشأة، فإن إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة (15) موجهة إلى لفت انتباه المراجع إلى حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

عدم الالتزام الذي يعلم به المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة 16)

15. قد تلتفت إجراءات المراجعة المطبقة لتكوين رأي في القوائم المالية انتباه المراجع إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. وقد تشمل هذه الإجراءات على سبيل المثال ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقدير؛
- إجراء الاختبارات الأساس لتفاصيل فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 17)

16. نظراً لأن تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية يمكن أن يختلف بشكل كبير، فإن الإفادات المكتوبة توفر أدلة المراجعة الضرورية بشأن معرفة الإدارة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإفادات المكتوبة في حد ذاتها لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وبالتالي، لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة المراجعة الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المراجع.¹³

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 19)

17. قد يصبح المراجع مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات 13-17 (على سبيل المثال، عندما يتبين مبلغ ما المراجع إلى حالة عدم التزام).

18. قد تمثل الأمور الآتية مؤشراً على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح:

- التحقيقات التي تجريها السلطات التنظيمية والدوائر الحكومية، أو دفع الغرامات أو فرض العقوبات.
- المدفوعات لخدمات غير محددة أو القروض لمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات المبيعات أو أتعاب الوكلاء التي تبدو مُبالغاً فيها بالمقارنة مع المبالغ التي تدفعها المنشأة عادةً أو التي تُدفع في الصناعة التي تنتج إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم استلامها بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.
- المدفوعات النقدية غير العادية، أو المشتريات التي تتم في صورة شيكات مصرفية تُدفع لحاملها، أو التحويلات لحسابات بنكية مرقمة.
- المعاملات غير العادية مع شركات مسجلة في دول توفر ملاذات ضريبية.

¹² راجع معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹³ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة 4

- المدفوعات مقابل سلع أو خدمات قُدمت إلى دولة خلاف دولة المنشأ.
- المدفوعات بدون وثائق رقابية ملائمة على عمليات الصرف.
- وجود نظام معلومات يفشل، سواء بسبب تصميمه أو بشكل عرضي، في توفير مسار تتبعي كافٍ للمراجعة أو في توفير أدلة كافية.
- المعاملات غير المصرح بها أو المعاملات المسجلة بشكل غير سليم.
- التعليقات السلبية من وسائل الإعلام.

أمور ذات صلة بتقويم المراجع (راجع: الفقرة 19(ب))

19أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم المراجع للتأثير المحتمل على القوائم المالية ما يلي:

- التبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على القوائم المالية بما في ذلك، على سبيل المثال، فرض غرامات وعقوبات وتعويزات، والتهديد بمصادرة الأصول، والوقف الجبري للعمليات، والدعاوى القضائية.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بشكل يدعو إلى الشك في العرض العادل للقوائم المالية، أو بشكل يجعل القوائم المالية مضللة بأية صورة أخرى.

إجراءات المراجعة وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة 20)

20أ. يتعين على المراجع مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنهم قد يكونون قادرين على تقديم أدلة مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المشتبه في حدوثه.

21أ. ومع ذلك، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بتقديم تقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية وفقاً لقوانين مكافحة غسل الأموال. وفي مثل تلك الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

22أ. إذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية للمراجع تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالأنظمة واللوائح، فقد يرى المراجع أنه من المناسب التشاور مع المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق الأنظمة واللوائح حسب الظروف، بما في ذلك بشأن احتمال حدوث غش والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة غير مناسب، أو إذا لم يقتنع برأي المستشار القانوني، فقد يرى أنه من المناسب التشاور بشكل سري مع أشخاص آخرين داخل المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مع هيئة مهنية أو مع المستشار القانوني للمراجع، بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة للأنظمة واللوائح، بما في ذلك احتمال حدوث غش والتبعات النظامية المحتملة لذلك، وما هي التصرفات الأخرى، إن وجدت، التي قد يتخذها المراجع.

تقويم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة 22)

23أ. وفقاً لمتطلبات الفقرة 22، فإن المراجع يقوم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة. وسوف تعتمد الآثار المترتبة على عدم التزام معين محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، على علاقة ارتكاب الفعل وإخفائه، إن وجد، بأنشطة الرقابة المحددة وبالمستوى الإداري أو الأفراد المتورطين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجهات منها، وبخاصة الآثار المترتبة الناتجة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة. وحسبما

هو موضّح في الفقرة 9، فإن التزام المراجع بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة يمكن أن يوفر مزيداً من المعلومات ذات الصلة بمسؤوليات المراجع وفقاً للفقرة 22.

24أ. من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام المراجع بتقويم ما يترتب على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه من آثار على إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المستلمة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة، ما يلي:

- اشتباه المراجع في تورط الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على التورط في أي عدم التزام محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه أو امتلاك المرجع لأدلة على ذلك.
- إدراك المراجع لعلم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمر أو التصريح بالإبلاغ عنه لسلسلة معنية خلال فترة معقولة.

25أ. في ظروف معينة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، على سبيل المثال عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، أو عندما يثير عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حتى ولو كان عدم الالتزام غير جوهري بالنسبة للقوائم المالية. وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد ما إذا كان الانسحاب من الارتباط مناسباً. وعندما يقرر المراجع أن الانسحاب من الارتباط سيكون مناسباً، فإن فعل ذلك لن يكون بديلاً عن الالتزام بالمسؤوليات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة للاستجابة إلى عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. وعلاوة على ذلك، تشير الفقرة 9أ من معيار المراجعة (220) 14 إلى أن بعض المتطلبات المسلكية قد تتطلب من المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع التالي المقترح، تقديم معلومات بشأن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى المراجع التالي.

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرات 26-28)

26أ. يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، في تقرير المراجع عندما يعدل المراجع الرأي وفقاً للفقرات 26-28. وفي بعض الظروف الأخرى، قد يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقرير المراجع، على سبيل المثال:

- عندما يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليات المراجع بموجب المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة 43 من معيار المراجعة (700): أو
- عندما يقرر المراجع أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه يعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، وبالتالي يقوم بالإبلاغ عن الأمر وفقاً لمعيار المراجعة (701)، 15 ما لم تنطبق الفقرة 14 من ذلك المعيار؛ أو
- في حالات استثنائية، عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، ويكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن (انظر الفقرة 25أ)، قد ينظر المراجع في وصف عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (706). 16

27أ. قد تمنع أنظمة أو لوائح الإفصاح العلني عن أمر معين، سواءً من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المراجع. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعترض المراجع الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقريره في ظل الظروف الموضحة في الفقرة 26أ أو غيرها، فقد يكون لتلك الأنظمة أو اللوائح آثار على قدرة المراجع على وصف الأمر في تقريره، أو في بعض الظروف على إصدار تقرير المراجع. وفي مثل تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان الحصول على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب.

14 معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

15 معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

16 معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة 29)

28. قد يكون من المطلوب أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع التقرير عنها (انظر الفقرة 29): أو

(ب) المراجع قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة 30): أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة 31).

29. قد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، توجد في بعض الدول متطلبات نظامية تلزم مراجعي المؤسسات المالية بالتقرير عن حدوث أو الاشتباه في حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح لسلطة إشرافية. وأيضاً، قد تنشأ تحريفات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، وقد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بالتقرير عن التحريفات لسلطة معنية في الحالات التي تفشل فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.

30. في حالات أخرى، قد يكون المراجع مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بتحديد ما إذا كان التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة يعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة.^(*) وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أن يتخذ المراجع خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.¹⁷ ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.¹⁸

31. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المراجع الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

32. في ظروف أخرى، قد يكون التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب المراجع المتعلق بالسرية بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة.

33. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة 29 على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمراجع النظر في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

34. قد يكون المراجع في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو التقرير عن عدم الالتزام في تقريره.

التوثيق (راجع: الفقرة 30)

35. قد يتضمن توثيق المراجع للنتائج المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على سبيل المثال:

• نسخ من السجلات أو المستندات.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

¹⁷ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 21/360 ت1 والفقرات 25/360 ت1-1 و27/360 من الميثاق الدولي.

¹⁸ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 1/114، 1/114، 1/114 ت1، 26/360 من الميثاق الدولي.

- محاضر المناقشات التي تمت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف من خارج المنشأة.
- أ36. قد تحدد أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.¹⁹

¹⁹ انظر، على سبيل المثال، الفقرة ي28/360 من الميثاق الدولي.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (260): الاتصال بالملكفين بالحوكمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (260)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (260)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
3-1	نطاق هذا المعيار
7-4	دور الاتصال
8	تاريخ السريان
9	الأهداف
10	التعريفات
	المتطلبات
13-11	المكلفون بالحوكمة
17-14	الأمر الواجب الإبلاغ بها
22-18	آلية الاتصال
23	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
8أ-1أ	المكلفون بالحوكمة
36أ-9أ	الأمر الواجب الإبلاغ بها
53أ-37أ	آلية الاتصال
54أ	التوثيق
	الملحق الأول: المتطلبات المحددة في معيار رقابة الجودة (1) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
	الملحق الثاني: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.
2. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلاً للتطبيق أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.
3. اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويُحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضافية يجب الإبلاغ بها، تكمل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (265)¹ متطلبات معينة بشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وهناك أمور أخرى، لم يتطلمها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية تنطبق على الارتباط، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى. (راجع: الفقرات 33-36)

دور الاتصال

4. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعال مهم فيما يلي:
 - (أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بناءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته؛
 - (ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة؛
 - (ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي، مما يحد من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية.
5. على الرغم من مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلمها هذا المعيار، فإن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي لها أهمية من حيث الحوكمة. ولا يعفي الإبلاغ من قبل المراجع الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يجب على المراجع إبلاغها لا يعفي المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.
6. يعد الإبلاغ الواضح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءاً لا يتجزأ من كل عملية مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات مخصصة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
7. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو

¹ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تاريخ السريان

8. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

9. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛
- (ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛
- (ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛
- (د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

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

- (أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات 1-8.
- (ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

11. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات 1-4)

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

12. إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات 5-7)

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة

13. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم إبلاغها للشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص مسؤوليات أيضاً تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ الأمور مرة أخرى للشخص ذاته في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة 16 (ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يطمئن إلى أن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة 8)

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

14. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي:
- (أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين 9، 10أ)

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

15. يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات 11أ-16)

النتائج المهمة من المراجعة

16. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين 17أ، 18)
- (أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين 19أ، 20أ)
- (ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة 21أ)
- (ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:
- (1) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة 22أ)
- (2) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛
- (د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات 23أ-25أ)
- (هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات 26أ-28أ)

استقلال المراجع

17. في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إفادة المكلفين بالحوكمة بأن فريق الارتباط والأشخاص الآخرين في المكتب، حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء المكاتب ضمن الشبكة، قد التزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وتتضمن تلك الإفادة:
- (أ) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب والمكاتب ضمن الشبكة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني للمراجع قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على الاستقلال. ويجب أن يشمل ذلك إجمالي الأتعاب المفروضة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية نظير خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب والمكاتب ضمن الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب إلى فئات مناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال المراجع؛(*)

* تخضع قدرة المراجع على تقديم خدمات أخرى لعميل المراجعة للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ب) فيما يخص التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله، التصرفات التي تم اتخاذها لمواجهة تلك التهديدات، بما في ذلك التصرفات التي تم اتخاذها للقضاء على الظروف الناشئة عنها التهديدات، أو التدابير الوقائية التي تم تطبيقها لتخفيف التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. (راجع: الفقرات 29أ-32أ)

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

18. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات 37أ-45أ)

أشكال الاتصال

19. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم تضمين جميع الأمور التي ظهرت خلال سير المراجعة في البلاغات المكتوبة. (راجع: الفقرات 46أ-48أ)
20. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة، كتابةً، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة 17.

توقيت الاتصالات

21. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين 49أ، 50أ)

كفاية آلية الاتصال

22. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذ لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات 51أ-53أ)

التوثيق

23. في حالة الإبلاغ بالأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار شفاهةً، فيجب على المراجع تضمينها في توثيقه لأعمال المراجعة وتوقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، فيجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من الاتصال كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة.² (راجع: الفقرة 54أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة 11)

1أ. تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية النظامية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من "مجلس ذي مستويين"). وفي دول أخرى، تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من "مجلس ذي مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، يشغل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، توجد هيئة لا تمثل جزءاً من المنشأة تكون هي المكلفة بالحوكمة.

² معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

• في بعض الحالات، يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المكلفون بالحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.

• في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد³ القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

2أ. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة الهيئة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل نظامي، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

3أ. يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم المراجع بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة. أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو من ظروف الارتباط الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به. وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به، يكون فهم المراجع، الذي يتوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (315)،⁴ لهيكل حوكمة المنشأة وألياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

4أ. يتضمن معيار المراجعة (600) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراجعو المجموعة بإبلاغها للمكلفين بالحوكمة.⁵ وعندما تكون المنشأة مكوناً ضمن مجموعة، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع هذا المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك عدد من المكونات يزاول نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المكونات هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تبادلي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المكونات في وقت واحد لغرض الاتصال.

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 12)

5أ. عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

6أ. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لإبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات، في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر المراجع بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الهيئة الحاكمة. وقد يوضح المراجع عند الاتفاق على شروط الارتباط أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرةً بالهيئة الحاكمة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح ذلك.

³ كما هو موضح في الفقرة 68أ من معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

⁵ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 49.

7أ. توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في كثير من الدول. وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت، عنصراً أساسياً في اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: الفقرة 13)

8أ. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق) غير مدركين للأمر المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة 14)

9أ. عادةً ما تكون مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها.⁶ وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط الارتباط مع المراجع. وعندما يكون الحال خلاف ذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، للمكلفين بالحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمر مثل:

- مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية. ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
- مسؤوليات المراجع عن تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير المراجع، عند انطباق معيار المراجعة (701).⁷
- عند الانطباق، مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بأمر معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

10أ. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية المنطبقة على الارتباط على إجراء اتصالات أوسع نطاقاً مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة للخدمات التي يقدمها المكتب، أو المكاتب ضمن الشبكة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد ينص التكاليف الرسمي الصادر لمراجع منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع نتيجة لأعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (راجع: الفقرة 15)

11أ. إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

⁶ انظر الفقرة 10 من معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة".

⁷ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

(أ) قد يساعد المكلفين بالحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل المراجع، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها؛

(ب) قد يساعد المراجع على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

12. يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة، التي يتعرف عليها المراجع، المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وأسباب حاجتها إلى مراعاة خاصة عند المراجعة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي.

13. قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط المراجع لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
- كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.
- منهج المراجع في التعامل مع الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة.⁸
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقويم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب المراجع.⁹
- وجهات النظر الأولية للمراجع عن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانبه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسية للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (701).
- المنهج الذي يخطط المراجع أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم الفردية والإفصاحات بسبب أي تغييرات جوهرية في إطار التقرير المالي المنطبق أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

14. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن للمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بناءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة.¹⁰
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
 - الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
 - أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
 - الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة، وأي مجالات يطلبون اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها.
 - الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
 - الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
- المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية، (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.

⁸ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

⁹ انظر معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع."

¹⁰ معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان 20 و31

- التصرفات التي يتخذها المكلفون بالحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد الإدراج في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
 - مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
 - النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يقوضها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
 - ردود المكلفين بالحوكمة على الاتصالات السابقة مع المراجع.
 - المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى (حسب تعريفها في معيار المراجعة (720))، والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورها. وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة أيضاً التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.
- 15أ. رغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- 16أ. يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصةً عندما يكون بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة 16)

- 17أ. قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
- 18أ. عند انطباق معيار المراجعة (701)، فإن الاتصالات بالمكلفين بالحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة 16، وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع التي تتطلبها الفقرة 15، تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد المراجع للأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، وبناءً عليه قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة.¹¹

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: الفقرة 16(أ))

- 19أ. تسمح أطر التقرير المالي عادةً للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات في وضع التقديرات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو أطر التقرير المالي الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
- 20أ. ونتيجة لذلك، قد تكون وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة خاصة للمكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة 19أ، قد يكون المكلفون بالحوكمة مهتمين بوجهات نظر المراجع بشأن مدى تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية المهمة، إضافة إلى تقويم المراجع لما إذا كانت المبالغ التي

¹¹ معيار المراجعة (701)، الفقرتان 9 و10

قدرتها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يتضمن أيضاً الاتصال المنفتح والبنّاء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات. وعند الاقتضاء، قد يتضمن ذلك ما إذا كانت إحدى الممارسات المحاسبية المهمة للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية يعتبرها المراجع ليست هي الأنسب لظروف المنشأة، على سبيل المثال، عندما تكون هناك طريقة بديلة مقبولة لإجراء التقدير المحاسبي أكثر مناسبة بحسب حكم المراجع. ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمينها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة 16(ب)).

21أ. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- اختصار الوقت المقرر استكمال المراجعة خلاله دون مبرر.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.
- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عندما يُطلب منها ذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيوداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.¹²

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة (راجع: الفقرة 16(ج)(1))

22أ. قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين المراجع لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب المراجع أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو بسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقاً عن طريق حصول المراجع على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة 16(د))

23أ. يتطلب معيار المراجعة (210) أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.¹³ ويلزم

تسجيل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط المراجعة أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير المراجع.¹⁴ وكما هو مبين في الفقرة 9، إذا لم يتم الاتفاق على شروط الارتباط مع المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يزود المراجع المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة

¹² معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

¹³ معيار المراجعة (210)، الفقرة 9

¹⁴ معيار المراجعة (210)، الفقرة 10

بالمراجعة. والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة 16(د) هو إعلام المكلفين بالحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير المراجع عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

24أ. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (705).¹⁵
 - عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعييار المراجعة (570).¹⁶
 - عند الإبلاغ بالأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701).¹⁷
 - عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباهه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعييار المراجعة (706)،¹⁸ أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
 - عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهرى غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (720).¹⁹
- ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

25أ. في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره^(*) وفقاً لمعييار المراجعة (700)، يتعين على المراجع مناقشة هذه النية مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييمه لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.²⁰ وقد يُبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات المراجع في متن تقرير المراجع، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (700).²¹

أمور أخرى مهمة ذات صلة بآلية التقرير المالى (راجع: الفقرة 16(هـ))

26أ. يشير معيار المراجعة (300)²² إلى أنه، نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال، كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

27أ. قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالى، أموراً مثل التحريفات الجوهرية في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

28أ. إلى المدى الذي لم تتناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات 16 (أ)-(د) والمواد التطبيقية المتعلقة بها، قد يأخذ المراجع في الحسبان الإبلاغ بالأمور الأخرى التي تمت مناقشتها مع، أو التي نظر فيها، فاحص رقابة جودة الارتباط، في حالة تعيينه، وفقاً لمعييار المراجعة (220).²³

¹⁵ معيار المراجعة (705)، الفقرة 30

¹⁶ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرة 25(د)

¹⁷ معيار المراجعة (701)، الفقرة 17

¹⁸ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت انتباهه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 12.

¹⁹ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة 18(أ)

* ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: 1- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات.

²⁰ معيار المراجعة (700)، الفقرتان 46 و63

²¹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 41

²² معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 15

²³ انظر الفقرات 19-22 و23-33 من معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية".

- 29أ. يتعين على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية.²⁴
- 30أ. يختلف الاتصال بشأن العلاقات والأمور الأخرى وكيفية مواجهة التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله تبعاً لظروف الارتباط، ويتناول هذا الاتصال بصفة عامة التهديدات التي تمس الاستقلال والتدابير الوقائية للحد من التهديدات وتدابير القضاء على الظروف التي نشأت عنها التهديدات.
- 31أ. قد تحدد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.^(*) فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأية مخالفة وبالتصرف الذي اتخذه المكتب أو الذي يقترح اتخاذه.²⁵
- 32أ. قد تكون متطلبات الإبلاغ فيما يتعلق باستقلال المراجع والتي تُطبق في حالة المنشآت المدرجة مناسبة أيضاً في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها يتعلق بالاستقلال ملائماً، على سبيل المثال عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصةً عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب المراجع والمكاتب ضمن الشبكة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

الأمور الإضافية (راجع: الفقرة 3)

- 33أ. إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تُصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها وصونها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.
- 34أ. قد يصبح المراجع على علم بأمور إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية التقرير المالي ولكنها، رغم ذلك، من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهياكل الحوكمة أو آلياتها، وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.
- 35أ. عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور إضافية، قد يناقش المراجع الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.
- 36أ. في حالة الإبلاغ بأمور إضافية، فقد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بما يلي:
- (أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشأن القوائم المالية؛
- (ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛
- (ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

²⁴ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 14

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

²⁵ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي80/400-ي82/400 والفقرة ي84/400 من الميثاق الدولي.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع: الفقرة 18)

37أ. يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات المراجع ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعال.

38أ. من بين الأمور التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحاً، فإن المراجع والمكلفين بالحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقع أن تنشأ عن آلية الاتصال.
- الشكل الذي ستم به الاتصالات.
- الشخص في فريق الارتباط وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيبلغون المراجع بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بتزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المراجع بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المكلفون بالحوكمة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

39أ. ستختلف آلية الاتصال وفقاً للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المكلفون بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعال إلى أن الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر الفقرة 52أ).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

40أ. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيمياً عنها في حالة المنشآت الأكبر أو المدرجة.

الاتصال بالإدارة

41أ. قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

42أ. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة، قد يناقش المراجع هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش المراجع أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

43أ. قد يرغب المكلفون بالحوكمة أو قد تلزمهم الأنظمة أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسلة من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المعدة للمكلفين بالحوكمة، فقد يكون من المهم وفقاً للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسلة للمكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ مُعد للاستخدام الحصري من جانب المكلفين بالحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة؛

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

44أ. قد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ جهة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المراجع في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف صحيحي؛ أو
- تقديم نسخ من تقارير معينة مُعدة للمكلفين بالحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للعموم.

45أ. قد يحتاج المراجع للحصول على موافقة مسبقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أشكال الاتصال (راجع: الفقرة 19)

46أ. قد يتضمن الاتصال الفعال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات. وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين 19 و20، فقد يبلغ المراجع بأمور أخرى إما شفاهةً أو كتابةً. وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يُقدّم للمكلفين بالحوكمة.

47أ. بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهةً أو كتابةً، أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ في تقرير المراجع بالأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ كتابةً بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرضي.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع أيضاً يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية. ففي بعض الدول، يكون من المطالب به إرسال بلاغات مكتوبة للمكلفين بالحوكمة بشكل يفرضه النظام المحلي.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الهيئة الحاكمة.

48أ. عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع: الفقرة 21)

49أ. يساهم الاتصال في الوقت المناسب طوال عملية المراجعة في تحقيق حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:

- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص الارتباطات التي تُنقذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.
- قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفاهةً، في أقرب وقت ممكن، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها قبل الإبلاغ بها كتابةً وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (265).²⁶
- عند انطباق معيار المراجعة (701)، يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة 131)، كما قد يجري المراجع اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.
- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلال وبشأن كيفية مواجهة تلك التهديدات التي ليست بمستوى يمكن قبوله، على سبيل المثال، عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء المناقشات الختامية.
- قد تكون أيضاً الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءاً من المناقشة الختامية.
- قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توقيت الاتصالات.

50أ. تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.
- أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً (مثل عدم الالتزام بنظام معين) في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الإبلاغ بالأمر قد يمكن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع: الفقرة 22)

51أ. لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المنفذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعال مع الأمور المهمة التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كافٍ أو أنه لم يعد مهماً.
- الانفتاح الواضح من جانب المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم بالمراجع.
- رغبة وقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.
- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها المراجع فهماً كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تُقدّم لهم.
- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.

²⁶ معيار المراجعة (265)، الفقرتان 9 و14

- وضوح إدراك المكلفين بالحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

52أ. وفقاً لما تم إيضاحه في الفقرة 4، يساعد الاتصال المتبادل الفعال كلاً من المراجع والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (315) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية، إن وجدت، والمراجعين الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشأة.²⁷ وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية. وهناك أيضاً خطر باحتمال أن المراجع لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

53أ. إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

- تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج التصرفات المختلفة.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار الأنظمة في القطاع العام.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التوثيق (راجع: الفقرة 23)

54أ. قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

²⁷ معيار المراجعة (315)، الفقرة 78أ

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 3)

المتطلبات المحددة في معيار رقابة الجودة (1) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار رقابة الجودة (1)²⁸ ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر معين. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 30(أ)
- معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 22، 39(ج)، 41 - 43
- معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 15، 20، 23-25
- معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة 9
- معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان 13 و12
- معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية"، الفقرة 9
- معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة 7
- معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إقصاحات"، الفقرة 38
- معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 27
- معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات 7(ب)-(ج)، 10(أ)، 13(ب)، 14(أ)، 17
- معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرة 25
- معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 49
- معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتين 20 و31
- معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 46
- معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 17
- معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات 12، 14، 23، 30
- معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 12
- معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة 18
- معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات 17-19

²⁸ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات 16(أ)، 19-20)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة 16(أ)، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين 19 و20، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تتفرد بها صناعة معينة، خاصةً عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

- يحتوي الملحق الثاني لمعيار المراجعة (540) (المحدث) على أمور قد ينظر المراجع في الإبلاغ بها بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

إفصاحات القوائم المالية

- القضايا التي انطوت عليها صياغة الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة بإثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمر ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثير القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. وقد يسلب هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
 - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
 - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
 - ما إذا كان من الواضح أن تلك المعاملات قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
 - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكله المعاملة.
 - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك الأسس التي وضعتها المنشأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، على سبيل المثال تصحيح التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح المقرر عنها، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح المقرر عنها.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (265): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (265)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (265)

إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
3-1	نطاق هذا المعيار
4	تاريخ السريان
5	الهدف
6	التعريفات
11-7	المتطلبات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
4أ-1أ	تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية
11أ-5أ	أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية
30أ-12أ	الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية¹ التي تعرف عليها المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، زيادة على متطلبات المعيار (315) والمعيار (330).² ويضع المعيار (260)³ متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.
2. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.⁴ وعند إجراء تلك التقييمات للمخاطر، يأخذ المراجع في الحسبان الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يتعرف المراجع على أوجه قصور في الرقابة الداخلية، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضاً في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي يتعين على المراجع أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة والإدارة.
3. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

5. هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة على نحو مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة، والتي يرى المراجع بحسب حكمه المهني أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

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

(أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:

(1) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(2) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.

(ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرات 5أ)

المتطلبات

7. يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات 1أ-4أ)

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينتها"، الفقرتان 4 و12

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

³ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

⁴ معيار المراجعة (315)، الفقرة 12. وتقدم الفقرات 68-73 إرشادات بشأن أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.

8. إذا تعرف المراجع على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، منفردة أو في مجملها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات 5-11)
9. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابياً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات 12-18، 27)
10. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتين 19، 27)
- (أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابياً؛ (راجع: الفقرات 14، 20، 21)
- (ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات 22-26)
11. يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:
- (أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة؛ (راجع: الفقرة 28)
- (ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين 29، 30)
- (1) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛
- (2) أن المراجعة تضمنت الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛
- (3) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 7)

1. عند تحديد ما إذا كان المراجع قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فقد يقوم المراجع بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة للمراجع لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود أوجه قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي وجه من أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب للمراجع أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر، على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر: الفقرة 20).
2. عند مناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها المراجع مع الإدارة، قد يحصل المراجع على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضاً، مثل:
- فهم الإدارة للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور.
 - الاستثناءات الناشئة عن أوجه القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها، على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة ذات الصلة على تقنية المعلومات.
 - مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

- 3.أ في حين أن المفاهيم التي تقوم عليها أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر من المرجح أن تكون مشابهة للموجودة في المنشآت الأكبر، فإن درجة الرسمية التي تعمل في ظلها ستتفاوت. وبالإضافة لذلك، قد تجد المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر تفرد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً.
- 4.أ إضافةً إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الأصغر عادةً ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكيها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين 6(ب)، 8)

5.أ تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلاً، وأيضاً على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة.

6.أ من أمثلة الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.
- قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقْدان أو الغش.
- التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
- مبالغ القوائم المالية المعرضة لأوجه القصور.
- حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
- الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:
 - أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
 - أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.
 - أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
 - أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).

• سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.

• تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.

7.أ تشمل المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، ما يلي:

- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
 - المؤشرات على أن المعاملات المهمة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - تحديد غش من جانب الإدارة، سواءً كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.

- فشل الإدارة في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.
 - عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادةً وجود مثل هذا الآلية.
 - الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهرى يتوقع المراجع أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تعرفت عليه.
 - الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
 - التحريفات التي تكتشفها إجراءات المراجع، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
 - إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح تحريف جوهرى بسبب غش أو خطأ.
 - الأدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.
- 8أ. قد تُصمم أدوات الرقابة لتعمل منفردة أو مجتمعة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية.⁵ فعلى سبيل المثال، قد تتألف أدوات الرقابة على الحسابات مستحقة التحصيل من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهماً بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور التي تؤثر على رصيد حساب أو إفصاح معين، أو إقرار ذي صلة معين، أو مكون معين من مكونات الرقابة الداخلية، قد يزيد من مخاطر التحريف إلى درجة ينشأ عنها قصور مهم.
- 9أ. قد تضع الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول (وبخاصة لمراجعة المنشآت المدرجة) متطلباً يلزم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو أطراف أخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع واحد معين، أو أكثر، من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم المراجع هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على المراجع استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقاً للمتطلب النظامي أو التنظيمي.
- 10أ. عندما تضع دولة مصطلحات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يأخذ في حسابه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور المهمة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
- 11أ. تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة بغض النظر عن احتمال أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 9)

- 12أ. يعكس إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأوجه القصور المهمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (260) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.⁶
- 13أ. عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهماً يُمكن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المكلفون بالحوكمة في المنشآت المدرجة في دول معينة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من المراجع قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو

⁵ معيار المراجعة (315)، الفقرة 74أ

⁶ معيار المراجعة (260)، الفقرة 13

للفواء بأغراض تنظيمية أو أغراض أخرى. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر المراجع البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، ويسبب أن البلاغ المكتوب من المراجع بأوجه القصور المهمة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي⁷ للمراجع باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (230) على أن الحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً 60 يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع⁸.

14. بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة، فقد يقوم المراجع في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة شفاهةً إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً، إلى المكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي المراجع من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة كتابةً، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار.

15. يُعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن للمراجع أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت ذات الاهتمام العام عن الإبلاغ المطلوب لغيرها من المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدير عملاً بسيطاً.
- طبيعة أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

16. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة على دراية بالفعل بأوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقويم تكاليف ومنافع تطبيق التصرف التصحيحي على الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 9 بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

17. إن حقيقة قيام المراجع بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام المراجع بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ تصرف تصحيحي. وفي حالة استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل المراجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور المهم. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصوراً مهماً في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

18. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيمياً عنها في حالة المنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 10)

19. عادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقويم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور المهمة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي (أو من في حكمهما) رغم أنه يلزم أيضاً إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بالقصور والتي لديها السلطة لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب.

⁷ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 14

⁸ معيار المراجعة (230)، الفقرة 21

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 10(أ))

20. قد تثير بعض أوجه القصور المهمة التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية الشكوك حول نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام المتعمد بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية كافية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة. وبناءً عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرةً.
21. يحدد معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.⁹ ويحدد معيار المراجعة (240) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تتورط فيه الإدارة.¹⁰

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 10(ب))

22. قد يتعرف المراجع أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور المهمة لكن قد يكون لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويُعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمراً خاضعاً للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.
23. إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابياً، بل قد يتم شفاهةً. وعندما يناقش المراجع الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة، فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهةً بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات. وبناءً عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.
24. إذا قام المراجع بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور المهمة، واختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم المراجع إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يُطلب أيضاً من المراجع تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم المراجع بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم المراجع معلومات جديدة تُغيّر الفهم السابق للمراجع والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقاً قد يصبح قصوراً مهماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة.
25. في بعض الظروف، قد يرغب المكلفون بالحوكمة في إطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ المراجع الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى المراجع أنه من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن للمراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً بحسب ما يراه مناسباً.

26. يحدد معيار المراجعة (260) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.¹¹

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين 9، 10)

27. قد يتحمل المراجعون في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وذلك بطرق، ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى. وقد تفرض أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على المراجعين في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم المراجعون في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

⁹ معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 23-29

¹⁰ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 2

¹¹ معيار المراجعة (260)، الفقرة 13

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 11)

أ28. عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة، لا يلزم المراجع أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر المراجع أيضاً في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تطبيقها.

أ29. قد يرى المراجع أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأغراض المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

أ30. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من المراجع بشأن أوجه القصور المهمة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (300): التخطيط لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (300)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (300)

التخطيط لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	دور التخطيط وتوقيته
3	تاريخ السريان
4	الهدف
	المتطلبات
5	إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط
6	الأنشطة الميدنية للارتباط
11-7	أنشطة التخطيط
12	التوثيق
13	الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	دور التخطيط وتوقيته
4أ	إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط
7أ-5أ	الأنشطة الميدنية للارتباط
17أ-8أ	أنشطة التخطيط
21أ-18أ	التوثيق
22أ	الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

الملحق: اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما حُدِّدت بشكل منفصل اعتبارات إضافية في ارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة.

دور التخطيط وتوقيته

2. يتضمن التخطيط للمراجعة تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة المراجعة. ويُفيد التخطيط الكافي مراجعة القوائم المالية بعدة طرق، من بينها ما يلي: (راجع: الفقرات 11-31)

- مساعدة المراجع في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم ارتباط المراجعة وإدارته بصورة سليمة حتى يتم تنفيذه بفاعلية وكفاءة.
- المساعدة في اختيار أعضاء لفريق الارتباط يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.
- تسهيل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- المساعدة، حسب مقتضى الحال، في تنسيق الأعمال التي أنجزها مراجعو مكونات المجموعة والخبراء.

تاريخ السريان

3. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

4. هدف المراجع هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعّالة.

المتطلبات

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

5. يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة 4)

الأنشطة المبدئية للارتباط

6. يجب أن يقوم المراجع بالأنشطة الآتية في بداية ارتباط المراجعة الحالي:

- (أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (220) فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد؛¹
- (ب) تقويم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، وفقاً لمعيار المراجعة (220)؛²
- (ج) تكوين فهم لشروط الارتباط، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (210).³ (راجع: الفقرات 5-7)

¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 12-13

² معيار المراجعة (220)، الفقرات 9-11

³ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات 9-13

أنشطة التخطيط

7. يجب على المراجع أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تُحدد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتُرشد في وضع خطة المراجعة.
8. يجب على المراجع عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن يقوم بما يلي:
- (أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛
- (ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط للتخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- (ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المبني للمراجع مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛
- (د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة الميدانية للارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛
- (هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد المطلوبة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداهها. (راجع: الفقرات 8-11)
9. يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي:
- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (315).⁴
- (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (330).⁵
- (ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات 12-14)
10. يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة 15)
11. يجب على المراجع أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق الارتباط وفحص أعمالهم. (راجع: الفقرتين 16، 17)

التوثيق

12. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:⁶
- (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛
- (ب) خطة المراجعة؛
- (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال ارتباط المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات 18-21)
- الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة
13. يجب على المراجع قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية:
- (أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (220) فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد؛⁷
- (ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرة 22)

⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

⁵ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

⁶ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

⁷ معيار المراجعة (220)، الفقرتان 12 و13

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

دور التخطيط وتوقيته (راجع: الفقرة 2)

1أ. ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط مع المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء ارتباط المراجعة.

2أ. لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. ومع ذلك، يتضمن التخطيط الأخذ في الحسبان توقيت أنشطة معينة وإجراءات المراجعة التي ينبغي إنجازها قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قبل أن يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يتضمن التخطيط الحاجة للنظر في أمور مثل:

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- تنفيذ إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

3أ. قد يقرر المراجع مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسهيل القيام بارتباط المراجعة وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظلان من مسؤوليات المراجع. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة حتى لا يتم إضعاف فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة إجراءات المراجعة التفصيلية، وتوقيتها، مع الإدارة من فاعلية المراجعة عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة 5)

4أ. إن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط.⁸

الأنشطة المبدئية للارتباط (راجع: الفقرة 6)

5أ. يساعد تنفيذ الأنشطة المبدئية للارتباط المحددة في الفقرة 6، في بداية ارتباط المراجعة الحالي، المراجع في تحديد وتقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المراجع في تخطيط وتنفيذ ارتباط المراجعة.

6أ. يمكن تنفيذ هذه الأنشطة المبدئية للارتباط المراجع من التخطيط للقيام بارتباط مراجعة يتحقق فيه ما يلي، على سبيل المثال:

- احتفاظ المراجع بالاستقلال الضروري والقدرة على تنفيذ الارتباط.
- عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المراجع في الاستمرار في الارتباط.
- عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بشأن شروط الارتباط.

7أ. ينظر المراجع في استمرار علاقته بالعميل والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، طوال مدة ارتباط المراجعة كلما تغيرت ظروف ووقعت أحداث. ويعني تنفيذ الإجراءات المبدئية على كل من استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية ارتباط المراجعة الحالي أنه يتم إنجاز هذه الإجراءات قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى لارتباط المراجعة الحالي.

⁸ يحدد معيار المراجعة (315)، في الفقرة 10، متطلبات ويقدم إرشادات بشأن مناقشة فريق الارتباط لقابلية تعرض المنشأة لتحريفات جوهرية في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، في الفقرة 16، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

وبالنسبة لارتباطات المراجعة المستمرة، فغالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات المبدئية بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة.

أنشطة التخطيط

الاستراتيجية العامة للمراجعة (راجع: الفقرتين 7، 8)

8أ. مع مراعاة إنجاز المراجع لإجراءات تقييم المخاطر، تساعد عملية تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة المراجع في تحديد أمور مثل:

- الموارد التي سيتم استخدامها في كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات ذات المخاطر المرتفعة أو إشراك الخبراء في الأمور المعقدة.
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق المعينين لملاحظة جرد المخزون في المواقع المهمة، أو مدى فحص عمل المراجعين الآخرين في حالة أعمال مراجعة المجموعات، أو عدد ساعات المراجعة التي سيتم تخصيصها للمجالات ذات المخاطر المرتفعة؛
- توقيت استخدام هذه الموارد، مثل ما إذا كانت سيتم استخدامها في مرحلة مبدئية من المراجعة أو في تواريخ الفصل الزمني الرئيسية؛
- كيفية إدارة تلك الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الإحاطة بالمعلومات واجتماعات استخلاص المعلومات مع الفريق، وكيفية قيام الشريك المسؤول عن الارتباط ومدير الارتباط بعمليات الفحص (على سبيل المثال، في الموقع أو خارج الموقع)، وفيما إذا كان سيتم القيام بفحوصات لرقابة جودة الارتباط.

9أ. يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

10أ. بمجرد تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة، فإنه يمكن وضع خطة مراجعة تتناول مختلف الأمور المذكورة في الاستراتيجية العامة للمراجعة، مع الأخذ في الحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال الكفاءة في استخدام موارد المراجع. وليس بالضرورة أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة التفصيلية عمليتين منفصلتين أو متتاليتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق لأن التغييرات في إحداهما قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

11أ. عند مراجعة المنشآت الصغيرة، فإن عملية المراجعة بالكامل يمكن أن يؤديها فريق ارتباط صغير جداً. وتشتمل العديد من عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة على الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل مع عضو واحد في فريق الارتباط (أو بدون أي أعضاء في فريق الارتباط). ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة منشأة صغيرة ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ ذلك أنها تختلف حسب حجم المنشأة وتعقد المراجعة وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند إنجاز المراجعة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة استراتيجية المراجعة الموثوقة لارتباط المراجعة الحالي إذا كانت تغطي الأمور المشار إليها في الفقرة 8.

خطة المراجعة (راجع: الفقرة 9)

12أ. تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة، من حيث أنها تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم أعضاء فريق الارتباط بتنفيذها. ويجري التخطيط لهذه الإجراءات خلال سير المراجعة، حسب تطور خطة المراجعة الموضوعية للارتباط. فعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات المراجع الخاصة بتقييم المخاطر في بداية عملية المراجعة. ومع ذلك، فإن التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى كل إجراء محدد من إجراءات المراجعة الإضافية يعتمد على نتيجة إجراءات تقييم المخاطر. وإضافة إلى ذلك، فإن المراجع قد يبدأ في تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل التخطيط لجميع إجراءات المراجعة الإضافية المتبقية.

13أ. إن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة الإضافية، من حيث علاقتها بالإفصاحات يعد مهماً، في ضوء كل من المدى الواسع من المعلومات ومستوى التفصيل الذي قد تشمل تلك الإفصاحات. وإضافة إلى ذلك، فقد تحتوي بعض

الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، قد تؤثر أيضاً على المخاطر المقيّمة وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهتها.

14أ. يساعد النظر في الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة المراجع في إيلاء الاهتمام المناسب، والتخطيط لتوفير وقت كافٍ، لمعالجة الإفصاحات بنفس الطريقة التي تتبع مع فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. وقد تساعد المراجعة المبكرة للإفصاحات أيضاً المراجع في تحديد التأثيرات على مراجعة ما يلي:

- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة المطلوبة نتيجة للتغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، حدوث تغير في التحديد المطلوب للقطاعات والتقرير عن المعلومات القطاعية نتيجة حدوث تجميع مهم للأعمال)؛
- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة الناشئة عن تغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الحاجة إلى إشراك أحد خبراء المراجع للمساعدة في إجراءات المراجعة ذات العلاقة بإفصاحات معينة (على سبيل المثال، الإفصاحات ذات العلاقة بالتزامات معاشات التقاعد أو منافع التقاعد الأخرى)؛
- الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يرغب المراجع في مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة.⁹

التغييرات في قرارات التخطيط خلال سير المراجعة (راجع: الفقرة 10)

15أ. نتيجةً لأحداث غير متوقعة، أو تغيرات في الظروف، أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثمّ تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يكون هذا هو الحال، عندما ينمو إلى علم المراجع معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متاحة له عندما خطط لإجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء تنفيذ الإجراءات الأساس مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من خلال اختبارات أدوات الرقابة.

التوجيه والإشراف وفحص عمل أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة 11)

16أ. تختلف طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بناءً على عوامل كثيرة، من بينها ما يلي:

- حجم المنشأة ومدى تعقدها.
- مجال المراجعة.
- مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (على سبيل المثال، تتطلب عادةً الزيادة في خطر التحريف الجوهري المقيّم لأحد مجالات المراجعة زيادة مقابلة في مدى وتوقيت التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل أكثر تفصيلاً).
- قدرات وكفاءات كل عضو من أعضاء الفريق الذين ينفذون أعمال المراجعة.

ويحتوي معيار المراجعة (220) على إرشادات إضافية تتعلق بتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها.¹⁰

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

17أ. إذا تم إجراء المراجعة بالكامل من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط، فلا تنشأ المسائل المتعلقة بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص أعمالهم. وفي مثل هذه الحالات، يكون الشريك المسؤول عن الارتباط، الذي تولى شخصياً العمل من جميع جوانبه، على علم بجميع القضايا الجوهرية. ويمكن أن يمثل تكوين وجهة نظر موضوعية بشأن مناسبة الأحكام المتخذة خلال سير المراجعة مشكلات عملية عندما يؤدي نفس الفرد أعمال المراجعة بالكامل. وفي حالة انطواء المراجعة على قضايا معقدة أو غير معتادة بشكل خاص، وتنفيذ المراجعة

⁹ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13أ

¹⁰ معيار المراجعة (220)، الفقرات 15-17

من قبل محاسب قانوني فرد، فقد يكون من المستحسن التشاور مع مراجعين آخرين يتمتعون بخبرات مناسبة أو التشاور مع الهيئة المهنية التي يتبعها المراجع.*

التوثيق (راجع: الفقرة 12)

18أ. توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة هو تسجيل للقرارات الرئيسية الضرورية للتخطيط السليم للمراجعة ولإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يُلخص المراجع الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

19أ. توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما وإجراءات المراجعة الإضافية المُنفذة على مستوى الإقرارات استجابة للمخاطر المُقيّمة. وهو أيضاً بمثابة تسجيل للتخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها واعتمادها قبل تنفيذها. وقد يستخدم المراجع برامج مراجعة قياسية أو قوائم قياسية للتحقق من إنجاز المراجعة، مُعدّلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

20أ. يفسّر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، السبب في حدوث التغييرات المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضاً الاستجابة المناسبة للتغيرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

21أ. وفقاً لما تمت مناقشته في الفقرة 11، يمكن استخدام مذكرة مختصرة مناسبة باعتبارها الاستراتيجية الموثقة لمراجعة المنشآت الأصغر. وفيما يخص خطة المراجعة، يمكن استخدام برامج مراجعة أو قوائم تحقق قياسية (انظر الفقرة 19أ) تستند إلى افتراض وجود القليل من أنشطة الرقابة ذات الصلة، كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الأصغر، شريطة أن يتم تعديلها بما يتناسب مع ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة (راجع: الفقرة 13)

22أ. لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواءً كانت المراجعة ارتباطات لأول مرة أو متكرراً. ومع ذلك، فبالنسبة للمراجعة التي تتم لأول مرة، قد يحتاج المراجع إلى توسيع نطاق أنشطة التخطيط لأنه لا تتوفر لديه عادةً التجربة السابقة مع المنشأة التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للارتباطات المتكررة. وفي حالة ارتباطات المراجعة الذي يتم لأول مرة، توجد أمور إضافية ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة، تتضمن ما يلي:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المراجع السابق، على سبيل المثال للاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- أية قضايا رئيسية (بما في ذلك، تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة والتقرير) تمت مناقشتها مع الإدارة بشأن اختياره لأول مرة كمراجع وإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- إجراءات المراجعة الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.¹¹
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة لارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة (على سبيل المثال، قد يتطلب نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة إشراك شريك آخر أو أحد كبار الموظفين لفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات المراجعة المهمة أو لفحص التقارير قبل صدورها).

* تتمثل الهيئة المهنية للمراجع في المملكة العربية السعودية، في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
11 معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

الملحق

(راجع: الفقرات 7، 8 و8أ-11)

اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة على الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة. وسيؤثر العديد من تلك الأمور أيضاً على خطة المراجع التفصيلية للمراجعة. وتغطي الأمثلة المقدمة نطاقاً واسعاً من الأمور التي تنطبق على كثير من الارتباطات. ورغم أن بعض الأمور المشار إليها أدناه قد تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى، فإنها ليست جميعاً ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة قائمة كاملة.

خصائص الارتباط

- إطار التقرير المالي الذي تم في ضوءه إعداد المعلومات المالية التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة لإجراء مطابقات مع إطار تقرير مالي آخر.
- متطلبات التقرير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات.
- التغطية المتوقعة للمراجعة، بما في ذلك عدد ومواقع مكونات المجموعة التي ستشملها المراجعة.
- طبيعة علاقات السيطرة بين الشركة الأم ومكوناتها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.
- مدى مراجعة مكونات المجموعة من قبل المراجعين الآخرين.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي ستم مراجعتها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.
- عملة التقرير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة فيما يخص المعلومات المالية التي خضعت للمراجعة.
- الحاجة لإجراء مراجعة قانونية لقوائم مالية منفردة بالإضافة إلى إجراء مراجعة لأغراض توحيد القوائم المالية.
- ما إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان من الممكن استخدام أعمال تلك الوظيفة، وفي أي المجالات وإلى أي مدى يمكن استخدامها، أو ما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة.
- استخدام المنشأة لمنشآت خدمية وكيف يمكن للمراجع الحصول على أدلة تتعلق بتصميم أو عمل أدوات الرقابة التي يقومون بتنفيذها.
- الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، على سبيل المثال، أدلة المراجعة ذات العلاقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة.
- تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة، بما في ذلك توفر البيانات والاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- تنسيق نطاق التغطية والتوقيت المتوقعين لأعمال المراجعة مع أي عمليات فحص للمعلومات المالية الأولية والتأثير على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات الفحص هذه.
- إمكانية الاتصال بموظفي العميل والاطلاع على بياناته.

أهداف التقرير وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات

- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بالتقرير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة أعمال المراجعة وتوقيتها ومداه.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفهية، بما في ذلك تقرير المراجع وخطابات الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ الارتباط.

- التواصل مع مراجعي مكونات المجموعة بشأن الأنواع والتوقييات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والإبلاغات الأخرى فيما يخص مراجعة تلك المكونات.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص الأعمال المنفذة.
- ما إذا كانت هناك أي اتصالات أخرى متوقعة مع أطراف ثالثة، بما في ذلك أية مسؤوليات نظامية أو تعاقدية بالتقرير ناتجة عن المراجعة.

العوامل المهمة والأنشطة المبدئية للارتباط والمعرفة المكتسبة من ارتباطات أخرى

- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعييار المراجعة (320)¹ والقيام عند الاقتضاء بما يلي:
 - تحديد الأهمية النسبية لمكونات المجموعة وإبلاغ مراجعي تلك المكونات بها وفقاً لمعييار المراجعة (600)².
 - التحديد المبدئي للمكونات المهمة في المجموعة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية.
- التعرف المبدئي على المجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرى.
- أتر خطر التحريف الجوهرى المقيم على مستوى القوائم المالية ككل، على التوجيه والإشراف والفحص.
- الأسلوب الذي يؤكد به المراجع لأعضاء فريق الارتباط على الحاجة إلى التحلي بعقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها.
- نتائج عمليات المراجعة السابقة التي اشتملت على تقويم الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات المتخذة لمواجهتها.
- مناقشة الأمور التي قد تؤثر على المراجعة مع العاملين في المكتب المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- الأدلة على التزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها وصونها، بما في ذلك الأدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق، مثل التغييرات في المعايير المحاسبية، التي قد تستلزم تقديم إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة.
- حجم المعاملات، ويحدد هذا ما إذا كان من الأكثر كفاءة للمراجع الاعتماد على الرقابة الداخلية.
- الأهمية المتعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة ككل للنجاح في تشغيل الأعمال.
- الآليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإفصاحات التي تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- التطورات المهمة في الأعمال والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغييرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات.
- التطورات المهمة في الصناعة مثل التغييرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.
- التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغييرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداهها

- اختيار فريق الارتباط (بما في ذلك، عند الضرورة، فاحص رقابة جودة الارتباط) وتوزيع أعمال المراجعة على أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص ذوي الخبرات المناسبة من أعضاء الفريق للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرى.
- تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك مراعاة مدى الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرى.

¹ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

² معيار المراجعة (600)، "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرات 21-23 و40(ج)

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (315): التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (315)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (315)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الهدف
4	التعريفات
	المتطلبات
10-5	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
24-11	الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة
31-25	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
32	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
24أ-1أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
121أ-25أ	الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة
151أ-122أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
155أ-152أ	التوثيق
	الملحق الأول: مكونات الرقابة الداخلية
	الملحق الثاني: الحالات والأحداث التي قد تشير لوجود مخاطر التحريف الجوهرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

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

التعريفات

4. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) الإقرارات: إفادات من الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.
- (ب) خطر الأعمال: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
- (ج) الرقابة الداخلية: آلية يصممها ويطبقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
- (د) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات.
- (هـ) الخطر المهم: خطر للتحريف الجوهرى تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

5. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة. (راجع: الفقرات 1-5)

6. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين بحسب حكم المراجع قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش أو الخطأ. (راجع: الفقرات 6-13)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات 14-17)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرة 18)

7. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات، التي تم الحصول عليها عند قبوله للعميل أو قبوله باستمرار التعامل معه، ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.
8. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد أدى ارتباطات أخرى للمنشأة، فيجب عليه أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.
9. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات مراجعة سابقة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات للمراجعة الجارية. (راجع: الفقرتين 19، 20)
10. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق الارتباط مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط الذين لم يشاركوا في المناقشة. (راجع: الفقرات 21-24)

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

11. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:
- (أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات 25-30)
- (ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:
- (1) عملياتها؛
- (2) هيكل الملكية والحوكمة بها؛
- (3) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛
- (4) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها،
- وذلك لتمكين المراجع من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات 31-35)
- (ج) اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها. ويجب أن يُقوّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة. (راجع: الفقرة 36)
- (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهرية. (راجع: الفقرات 37-43)
- (هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. (راجع: الفقرات 44-49)

الرقابة الداخلية للمنشأة

12. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات 50-73)

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها

13. عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، يجب على المراجع أن يُقوِّم تصميم تلك الأدوات ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تطبيق إجراءات معينة بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (راجع: الفقرات 74أ-76أ)

مكونات الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة

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

(أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛

(ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرات 77أ-87أ)

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

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

(أ) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛

(ب) تقدير أهمية المخاطر؛

(ج) تقييم احتمالية حدوثها؛

(د) البت في التصرفات التي سيتم اتخاذها لمواجهة تلك المخاطر. (راجع: الفقرة 88أ)

16. إذا كانت المنشأة قد وضعت مثل هذه الآلية (المشار إليها فيما بعد بلفظ "آلية المنشأة لتقييم المخاطر")، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها وللتنتائج المترتبة عليها. وإذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهرية فشلت الإدارة في التعرف عليها، فيجب عليه أن يُقوِّم ما إذا كان هناك خطر كامن من نوع يتوقع المراجع أن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كانت ستقوم بالتعرف عليه. وفي حالة وجود مثل هذا الخطر، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لسبب إخفاق تلك الآلية في التعرف عليه، وأن يُقوِّم ما إذا كانت الآلية مناسبة لظروفه، أو يحدد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.

17. إذا لم تضع المنشأة مثل هذه الآلية، أو كانت لديها آلية يتم اتباعها فقط عند وجود الخطر، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة ما إذا كان قد تم التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي، وكيف تمت مواجهتها. ويجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا كان عدم وجود آلية موثقة لتقييم المخاطر هو أمر مناسب في ظل الظروف القائمة، أو يحدد ما إذا كان ذلك يمثل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرة 89أ)

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

18. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام المعلومات، ومن بينه آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، بما في ذلك المجالات الآتية: (راجع: الفقرات 90أ-92أ، 95أ، 96أ)

(أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تُعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية؛

(ب) الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛

(ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وهذه السجلات قد تكون يدوية أو إلكترونية؛

- (د) كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛
- (هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛
- (و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة. (راجع: الفقرتين 93، 94)
- ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
19. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة التي تتعلق بالتقرير المالي، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين 97، 98)

(أ) الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

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

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة

20. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد المراجع بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا تتطلب المراجعة فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم. (راجع: الفقرات 99–106)
21. عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات. (راجع: الفقرات 107–109)

متابعة أدوات الرقابة

22. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وكيفية اتخاذ المنشأة للتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور في أدواتها الرقابية. (راجع: الفقرات 110–112)
23. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة¹، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفية المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي والأنشطة التي نفذتها أو التي ستنفذها. (راجع: الفقرات 113–120)
24. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها. (راجع: الفقرة 121)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

25. يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها:
- (أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات 122–125)
- (ب) على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات 126–131)
- لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.
26. ولهذا الغرض، يجب على المراجع أن يقوم بما يلي:

¹ يعرف معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، في الفقرة 14(أ)، مصطلح "وظيفة المراجعة الداخلية" لأغراض معايير المراجعة.

- (أ) التعرف على المخاطر أثناء عملية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة المتعلقة بتلك المخاطر، وعن طريق النظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب النوعية والكمية لتلك الإفصاحات) في القوائم المالية: (راجع: الفقرات 132أ-136)
- (ب) تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقويم ما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات؛
- (ج) ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها: (راجع: الفقرات 137أ-139)
- (د) النظر في احتمالية حدوث تحريف، بما في ذلك إمكانية حدوث تحريفات متعددة، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى حدوث تحريف جوهري. (راجع: الفقرة 140)

المخاطر التي تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة

27. كجزء من تقييم المخاطر، على النحو الموضح في الفقرة 25، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان أي من المخاطر التي تم التعرف عليها تُعد بحسب حكم المراجع خطراً مهماً. وعند ممارسة هذا الحكم، يجب على المراجع أن يستبعد تأثيرات أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بالخطر.
28. عند ممارسة الحكم فيما يتعلق بتحديد المخاطر المهمة، يجب على المراجع أن ينظر على الأقل فيما يلي:
- (أ) ما إذا كان الخطر يُعد خطر غش؛
- (ب) ما إذا كان الخطر يتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواءً كانت اقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً؛
- (ج) مدى تعقّد المعاملات؛
- (د) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة؛
- (هـ) درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، خاصةً تلك المقاييس التي تنطوي على مدى واسع من عدم تأكد القياس؛
- (و) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. (راجع: الفقرات 141أ-145)
29. إذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر. (راجع: الفقرات 146أ-148)

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

30. فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يكون من غير الممكن أو من غير العملي، بحسب حكم المراجع، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بتسجيل غير دقيق أو غير مكتمل لفئات معاملات أو أرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها عادةً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وفي مثل تلك الحالات، تكون أدوات الرقابة في المنشأة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها. (راجع: الفقرات 149أ-151)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

31. قد يتغير تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة، نتيجة للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المراجع على أدلة مراجعة من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة،

وتبين أن أياً منها يتناقض مع أدلة المراجعة التي بنى المراجع في الأصل التقييم عليها، فيجب على المراجع إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة 152)

التوثيق

32. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:²

- (أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة 10، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛
- (ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة 11 وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات 14-24؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛
- (ج) مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لمتطلبات الفقرة 25؛
- (د) المخاطر التي تم التعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجةً للمتطلبات الواردة في الفقرات 27-30. (راجع: الفقرات 153-156)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرة 5)

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

- تقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية؛
- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (320):³
- النظر في مدى مناسبة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وكفاية الإفصاح في القوائم المالية؛
- تحديد المجالات ذات العلاقة بالمبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، على سبيل المثال: المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو عند النظر في الغرض التجاري للمعاملات؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المُقيَّمة، بما في ذلك تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مثل مدى مناسبة الافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفهية.

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

² معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

³ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

لها أن تكون إجراءات أساس أو اختبارات لأدوات الرقابة. وقد يختار المراجع أيضاً تنفيذ الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، متى كان من الكفاءة القيام بذلك.

3أ. يستخدم المراجع الحكم المبرني لتحديد مدى الفهم المطلوب. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمراجع فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم العام المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

4أ. تتضمن المخاطر المطلوب تقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والتي بسبب الغش، ويغطي هذا المعيار كليهما. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (240) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.⁴

5أ. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة 6 أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة (انظر الفقرات 11-24)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. وقد يتم تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها من هذه الإجراءات مفيدة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

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

الاستفسارات من الإدارة ووظيفة المراجعة الداخلية والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة 6(أ))

6أ. تأتي معظم المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال استفساراته من الإدارة ومن المسؤولين عن التقرير المالي. ويمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات من خلال الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية، إذا كانت المنشأة تحتوي على تلك الوظيفة، ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة.

7أ. يمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات أو على وجهة نظر مختلفة بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى من خلال الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة ومن موظفين آخرين في مستويات السلطة المختلفة. ومثال ذلك:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم البيئة التي تُعد فيها القوائم المالية. ويحدد معيار المراجعة (260)⁵ أهمية الاتصال المتبادل الفعال في مساعدة المراجع في الحصول على المعلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين القائمين على إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، ومعالجتها وتسجيلها، المراجع في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والمعرفة بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، وما تعنيه شروط العقود.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو للقائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي نظم المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم والرقابة، أو المخاطر المرتبطة بنظم المعلومات الأخرى.

8أ. حيث إن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها هو عملية مستمرة ومتجددة، فقد يستمر المراجع في توجيه الاستفسارات طوال ارتباط المراجعة.

⁴ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 13-25

⁵ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 4(ب)

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

9. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر الأعمال، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تساهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو في جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواءً كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.⁶ وقد تتعلق الاستفسارات التي لها أهمية خاصة بالأمر التي أثارها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقها الوظيفة.

10. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالى والمراجعة، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يتطلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أُعدت للعرض على الإدارة أو للمكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج المعايير التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

11. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعييار المراجعة (240)،⁷ فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

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

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة 6(أ))

13. ترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على الخطر الناتج عن عدم الالتزام الجوهرى بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة الداخلية على التقرير المالى.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة 6(ب))

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

15. قد تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على وجود معاملات أو أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

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

⁶ المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (610).

⁷ معيار المراجعة (240)، الفقرة 20

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

17أ. قد لا يكون لدى بعض المنشآت الأصغر معلومات مالية أولية أو شهرية يُمكن أن يتم استخدامها لأغراض الإجراءات التحليلية. وفي هذه الظروف، وعلى الرغم من قدرة المراجع على أداء إجراءات تحليلية محدودة لأغراض التخطيط للمراجعة، أو الحصول على بعض المعلومات من خلال الاستفسار، فإن المراجع قد يحتاج للتخطيط لتنفيذ الإجراءات التحليلية بغية التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها عندما تتوفر مسودة أولية من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة 6(ج))

18أ. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبينتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

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

المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة (راجع: الفقرة 9)

19أ. إن التجربة السابقة للمراجع مع المنشأة وإجراءات المراجعة التي تم تنفيذها في عمليات المراجعة السابقة قد توفر له معلومات حول أمور مثل:

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

20أ. يتعين على المراجع تحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة لا تزال ملائمة، إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لتحقيق أهداف المراجعة الجارية. وهذا لأن التغييرات في بيئة الرقابة قد تؤثر، على سبيل المثال، على مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها في السنة السابقة. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغييرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة 10)

21أ. إن المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية:

- توفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
- تسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، وحول كيفية ومواقع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرية بسبب الغش أو الخطأ.

• تساعد في إكساب أعضاء فريق الارتباط فهماً أفضل لإمكانية حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية في المجالات المعينة المستندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤديها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

• توفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

وينص معيار المراجعة (240) على المزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول مخاطر الغش.⁸

22أ. كجزء من المناقشة المطلوبة بموجب الفقرة 10 بين أعضاء فريق الارتباط، فإن مراعاة متطلبات الإفصاحات المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق تساعد في التعرف على مواطن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بتلك الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة. ومن أمثلة الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

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

23أ. ليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ مراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشرك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، أخذاً في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشرك المسؤول عن الارتباط.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

24أ. يتم تنفيذ العديد من عمليات المراجعة الصغيرة بشكل كامل من قبل الشرك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد). وفي مثل تلك المواقع، يكون الشرك المسؤول عن الارتباط، الذي قام بمفرده بالتخطيط للمراجعة، هو المسؤول عن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة 11(أ))

عوامل الصناعة

25أ. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.

⁸ معيار المراجعة (240)، الفقرة 16

- إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ26. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، فمن المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاء لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.⁹

العوامل التنظيمية

أ27. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة.
- الإطار التنظيمي لصناعة خاضعة للتنظيم، بما في ذلك متطلبات الإفصاح.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- فرض الضرائب (الضرائب على دخل الشركات والضرائب الأخرى).
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريف الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية ذات الأثر على الصناعة وأعمال المنشأة.

أ28. يتضمن معيار المراجعة (250) (المُعدّل) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.¹⁰

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ29. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تؤثر الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على عمليات المنشأة. ويعد أخذ مثل تلك العناصر في الحسبان ضرورياً عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

أ30. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقييم العملة.

طبيعة المنشأة (راجع: الفقرة 11(ب))

أ31. من خلال فهم طبيعة المنشأة يستطيع المراجع فهم بعض الأمور، مثل:

- ما إذا كان للمنشأة هيكل معقد، على سبيل المثال، مع منشآت تابعة أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وغالباً، يرتبط بالهيكل المعقدة قضايا قد تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكل كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص أو المنشآت الأخرى. ويساعد هذا الفهم المراجع في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم التعرف عليها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكل كافٍ في القوائم المالية. ويحدد معيار المراجعة (550)¹¹ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

⁹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 14

¹⁰ معيار المراجعة (250) (المعدّل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 13

¹¹ معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"

أ32. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لطبيعة المنشأة ما يلي:

• عمليات المنشأة مثل:

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

• الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت مؤخراً أو المخطط لتنفيذها.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- الاستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات التضامن والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص.

• التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

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

• ممارسات التقرير المالي، مثل:

- المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للبنوك أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
- إثبات الإيرادات.
- المحاسبة عن القيم العادلة.
- الأصول والالتزامات والمعاملات المقومة بالعملة الأجنبية.
- المحاسبة عن المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة (على سبيل المثال، المحاسبة عن الأجور التي تُدفع على أساس الأسهم).

33أ. قد تؤدي التغيرات المهمة في المنشأة عن الفترات السابقة إلى ظهور مخاطر للتحريف الجوهرى أو تغيرها.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

34أ. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسس عادةً لغرض ضيق ومحدد تماماً، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق أمانة، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية. وقد تقوم المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بتحويل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من إلغاء إثبات معاملة تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصول المنشأة ذات الغرض الخاص، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (550)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة¹².

35أ. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات تفصيلية تُعتبر أنها ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في توحيد القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً فيها.

اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (راجع: الفقرة 11(ج))

36أ. قد يشمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها على أمور، مثل:

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

الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال ذات الصلة (راجع: الفقرة 11(د))

37أ. تزال المنشأة أعمالها في سياق عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والعوامل الداخلية والخارجية الأخرى. وللتعامل مع هذه العوامل تقوم إدارة المنشأة أو المكلفون بالحوكمة بتحديد الأهداف، التي تُعد بمثابة الخطط العامة للمنشأة. وتمثل الاستراتيجيات المناهج التي تعتمد إدارة المنشأة من خلالها تحقيق أهدافها. وقد تتغير استراتيجيات وأهداف المنشأة على مدار الوقت.

38أ. يُعد خطر الأعمال أوسع نطاقاً من خطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية، رغم أنه يتضمن هذا الأخير. وقد ينجم خطر الأعمال عن التغيير أو التعقيد. وقد يؤدي أيضاً الفشل في إدراك الحاجة للتغيير إلى خطر الأعمال. وقد ينشأ خطر الأعمال، على سبيل المثال، من:

- الفشل المحتمل في تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛ أو
- وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
- عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات ومخاطر تتعلق بالسمعة.

39أ. إن فهم مخاطر الأعمال التي تواجه المنشأة يرفع من إمكانية التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيرتب لها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم فإن لها تأثيراً على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن المراجع ليس مسؤولاً عن التعرف على جميع مخاطر الأعمال أو تقييمها لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهرى.

40أ. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأهداف المنشأة واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهرى في القوائم المالية ما يلي:

¹² معيار المراجعة (550)، الفقرة 7

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

41أ. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهرى لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يرفع خطر الأعمال الناتج عن انكماش قاعدة العملاء من خطر التحريف الجوهرى المرتبط بتقويم المبالغ مستحقة التحصيل. ومع ذلك، فإن نفس الخطر، خاصةً عندما يقترن بانكماش في الاقتصاد، قد تكون له تبعات على المدى الطويل ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تقييم مدى مناسبة الافتراض المتعلق بالاستمرارية. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهرى في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى.

42أ. تقوم الإدارة عادةً بالتعرف على مخاطر الأعمال وتضع منهاج مواجهتها. وتُعد آلية تقييم ذلك الخطر جزءاً من الرقابة الداخلية، وقد تمت مناقشتها في الفقرة 15 والفقرتين 88 و89.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

43أ. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بالمخاوف المتعلقة بالمساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة 11(هـ))

44أ. تقوم الإدارة وغيرها بقياس وفحص الأمور التي يرونها مهمة. وتخلق مقاييس الأداء، سواءً كانت خارجية أو داخلية، لضغوطاً على المنشأة. وقد تدفع هذه الضغوط، بدورها، الإدارة إلى اتخاذ تصرف لتحسين أداء المنشأة أو لتحريف القوائم المالية. وبناءً عليه، يساعد فهم مقاييس أداء المنشأة المراجع في النظر فيما إذا كانت الضغوط لتحقيق مستهدفات الأداء قد تدفع الإدارة إلى اتخاذ تصرفات تزيد من مخاطر التحريف الجوهرى، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش. انظر معيار المراجعة (240) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش.

45أ. يختلف قياس وفحص الأداء المالي عن متابعة أدوات الرقابة (تمت مناقشتها كأحد مكونات الرقابة الداخلية في الفقرات 110-121)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس وفحص الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
 - تكون متابعة أدوات الرقابة معنية بشكل خاص بالتشغيل الفعال للرقابة الداخلية.
- ومع ذلك، ففي بعض الحالات، توفر مؤشرات الأداء أيضاً معلومات تمكن الإدارة من التعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

46أ. من أمثلة المعلومات، التي يتم إنتاجها داخلياً، والتي تستخدمها الإدارة في قياس وفحص الأداء المالي، والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، ما يلي:

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

47أ. يمكن للأطراف الخارجية أيضاً قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تمثل المعلومات الخارجية، مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات التصنيف الائتماني، معلومات مفيدة للمراجع. ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه التقارير من المنشأة التي يتم مراجعتها.

48أ. قد تسلط المقاييس الداخلية الضوء على نتائج أو اتجاهات غير متوقعة تتطلب من الإدارة تحديد مسبباتها واتخاذ تصرف تصحيحي بشأنها (بما في ذلك، في بعض الحالات، اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب). وقد ترشد مقاييس الأداء المراجع أيضاً إلى وجود مخاطر تتعلق بتحريف معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحققه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة. وقد تشير مثل تلك المعلومات، خاصةً عند اقتربها بعوامل أخرى مثل المكافآت القائمة على الأداء أو الأجور التشجيعية، إلى احتمال خطر تحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

49أ. لا توجد في الغالب لدى المنشآت الأصغر آليات لقياس وفحص الأداء المالي. وقد يكشف الاستفسار من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرف المناسب. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس أو فحص الأداء، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة 12)

50أ. يساعد فهم الرقابة الداخلية المراجع في التعرف على أنواع التحريفات المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

51أ. تنقسم المادة التطبيقية التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام، بيّنها كالاتي:

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

الطبيعة العامة للرقابة الداخلية وخصائصها

غرض الرقابة الداخلية

52أ. يتم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها لمواجهة مخاطر الأعمال التي تم التعرف عليها والتي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بما يلي:

- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي للمنشأة؛
- فاعلية وكفاءة عمليات المنشأة؛

• التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

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

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

53أ. قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل أقل تنظيماً وآليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.

محدودية الرقابة الداخلية

54أ. إن الرقابة الداخلية، مهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الحكم البشري في اتخاذ القرارات قد يكون معيباً وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك خطأ في تصميم أداة رقابية، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل الأداة الرقابية فعالاً، كما في حالة عدم استخدام المعلومات المُعدّة لأغراض الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بفاعلية بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض منها أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

55أ. إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة للرقابة الداخلية بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشأة، مما قد يؤدي إلى إثبات الإيرادات بشكل غير سليم. وقد يتم أيضاً تجاوز أو إيقاف عمليات التدقيق التحريري في أحد برامج الحاسب الآلي، والمُصممة للتعرف على المعاملات التي تتجاوز حدوداً ائتمانية محددة والإبلاغ عنها.

56أ. وعلاوة على ذلك، فعند تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

57أ. يكون عدد العاملين في المنشآت الأصغر قليلاً عادةً مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالِكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.

58أ. ومن ناحية أخرى، قد يكون المدير المالك أكثر قدرة على تجاوز أدوات الرقابة لأن نظام الرقابة الداخلية يكون أقل تنظيماً. ويأخذ المراجع هذا الأمر في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

تقسيم الرقابة الداخلية إلى مكونات

59أ. لأغراض معايير المراجعة، يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى المكونات الخمسة الآتية إطاراً مفيداً للمراجعين للنظر في كيفية تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية للمنشأة على المراجعة:

(أ) بيئة الرقابة؛

(ب) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ج) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات؛

(د) أنشطة الرقابة؛

(هـ) متابعة أدوات الرقابة.

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

60أ. توضح الفقرات 77-121 الواردة أدناه المادة التطبيقية المتعلقة بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية. ويقدم الملحق الأول شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات الصلة بتقييم المراجع للمخاطر

61أ. يحتوي نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على عناصر يدوية، وغالباً على عناصر آلية. وتُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على هذا التقييم.

62أ. يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو الآلية في الرقابة الداخلية أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها:

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

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

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

63أ. بشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة حيث تُمكن المنشأة من القيام بما يلي:

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

64أ. وفي المقابل، تتسبب تقنية المعلومات في مخاطر معينة للرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، من بينها على سبيل المثال ما يلي:

- الاعتماد على النظم أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلا الأمرين.
- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه زوال الفصل في الواجبات.
- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية.

- التغييرات غير المصرح بها في النظم أو البرامج.
 - الإخفاق في إجراء التغييرات اللازمة في النظم أو البرامج.
 - التدخل اليدوي غير المناسب.
 - احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.
- 65أ. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أكثر مناسبة عندما تكون هناك حاجة للاجتهاد وحرية التصرف، كما في الظروف الآتية:
- المعاملات الكبيرة أو غير المعتادة أو غير المتكررة.
 - الظروف التي يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
 - الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الحالية.
 - متابعة فاعلية أدوات الرقابة الآلية.
- 66أ. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أقل في إمكانية الاعتماد عليها من العناصر الآلية، لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة كما إنها أكثر عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. ولذلك، فلا يمكن افتراض الاتساق في تطبيق عنصر الرقابة اليدوي. وقد تكون عناصر الرقابة اليدوية أقل مناسبة في الظروف الآتية:
- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال مؤشرات رقابية قياسية معدة آلياً منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
 - أنشطة الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آلياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.
- 67أ. تختلف المخاطر التي تتعرض لها الرقابة الداخلية، من حيث مداها وطبيعتها، بحسب طبيعة وخصائص نظام معلومات المنشأة. وتستجيب المنشأة للمخاطر الناجمة عن استخدام تقنية المعلومات، أو عن استخدام العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية، عن طريق وضع أدوات رقابة فعالة في ضوء خصائص نظام معلومات المنشأة.
- أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة*
- 68أ. ثمة علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأدوات الرقابة التي تطبقها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهدافها. وتتعلق أهداف المنشأة، وبالتالي أدوات الرقابة، بالتقرير المالي والعمليات والالتزام؛ لكن هذه الأهداف والأدوات الرقابية ليست جميعها ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر.
- 69أ. قد تشمل العوامل ذات الصلة بحكم المراجع فيما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقتراها مع غيرها، ذات صلة بالمراجعة أموراً مثل ما يلي:
- الأهمية النسبية.
 - أهمية الخطر المتعلق بها.
 - حجم المنشأة.
 - طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك هيكلها وخصائص الملكية فيها.
 - تنوع وتعقيد عمليات المنشأة.
 - المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
 - الظروف ومكوّن الرقابة الداخلية المنطبق.
 - طبيعة وتعقيد النظم التي تُعد جزءاً من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية.

- ما إذا كانت أداة رقابة معينة، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تمنع أو تكتشف وتصحح تحريفاً جوهرياً، وكيفية قيامها بذلك.
- 70أ. قد تكون أدوات الرقابة بشأن اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها المنشأة ذات صلة بالمراجعة، إذا كان المراجع يعتمد استخدام المعلومات في تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. كما يمكن أن تكون أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الالتزام والعمليات ذات صلة بالمراجعة، إذا كانت تتعلق ببيانات يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات المراجعة.
- 71أ. قد تتضمن الرقابة الداخلية على حماية الأصول من الاقتناء أو الاستخدام أو التخلص غير المصرح به أدوات رقابة تتعلق بأهداف كل من التقرير المالي والعمليات. ويقتصر المراجع عادةً عند نظره في هذه الأدوات على تلك التي تتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي.
- 72أ. يكون للمنشأة عادةً أدوات رقابية تتعلق بأهداف ليست لها صلة بالمراجعة، ومن ثم لا يلزم أخذها في الحسبان. فعلى سبيل المثال، قد تعتمد المنشأة على نظام متطور من أدوات الرقابة الآلية لتحقيق الكفاءة والفاعلية في العمليات (مثل استخدام شركة طيران لنظام أدوات رقابة آلية للحفاظ على جدول مواعيد الرحلات)، لكن هذه الأدوات لن تكون عادةً ذات صلة بالمراجعة. وإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أن الرقابة الداخلية تطبق على المنشأة بأسرها أو على أي من وحداتها التشغيلية أو آليات أعمالها، فإن فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بكل وحدة تشغيلية للمنشأة وكل آلية من آليات أعمالها قد لا يكون ذا صلة بالمراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- 73أ. يترتب على مراجعي القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال لتقديم تقرير بشأن الالتزام بقواعد الممارسة الموضوعية. وقد يتحمل مراجعو القطاع العام أيضاً مسؤوليات لإعداد تقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجةً لذلك، قد يكون فحصهم للرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها (راجع: الفقرة 13)

- 74أ. يتضمن تقويم تصميم أدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية بشكل فعال. ويعني تطبيق أداة الرقابة أنها موجودة وأن المنشأة تستخدمها. ولا فائدة تُرجى من تقييم تطبيق أداة رقابة غير فعّالة، لذلك يتم النظر أولاً في تصميم أداة الرقابة. وقد يمثل التصميم غير المناسب للرقابة قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

- 75أ. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- الفحص المادي للمستندات والتقارير.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.

ومع ذلك، فإن الاستفسار وحده لا يكفي لمثل تلك الأغراض.

- 76أ. لا يُعد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في المنشأة كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات، ما لم يكن هناك بعض التشغيل الآلي الذي يساعد على اتساق عمل أدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على أدلة مراجعة بشأن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات (انظر الفقرة 63أ)، فإن تنفيذ إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم تطبيق أداة رقابة آلية قد يكون بمثابة اختبار للفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، اعتماداً على تقييم واختبار المراجع لأدوات الرقابة كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج. ويحتوي معيار المراجعة (330) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.¹³

¹³ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

مكونات الرقابة الداخلية - بيئة الرقابة (راجع: الفقرة 14)

77أ. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيمهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، وتؤثر على وعي أفرادها بالرقابة.

78أ. من بين عناصر بيئة الرقابة، التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة، ما يلي:

(أ) نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها: هذه من العناصر الضرورية التي تؤثر على فاعلية تصميم أدوات الرقابة وإدارتها ومتابعتها.

(ب) الالتزام بالكفاءة: يشمل ذلك أموراً مثل مراعاة الإدارة لمستويات الكفاءة اللازمة لشغل وظائف معينة، وكيفية ترجمة تلك المستويات إلى المهارات والمعارف الضرورية.

(ج) مشاركة المكلفين بالحوكمة: للمكلفين بالحوكمة صفات مثل:

- استقلالهم عن الإدارة.
- خبرتهم ومكانتهم.
- مدى إشراكهم، والمعلومات التي يحصلون عليها، وإمعانهم النظر في الأنشطة.
- مناسبة تصرفاتهم، بما في ذلك درجة طرحهم للأسئلة الصعبة على الإدارة ومتابعتهم لها، وتفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين.

(د) فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: يشمل ذلك خصائص مثل:

- منهج الإدارة في تحمل مخاطر الأعمال وإدارتها.
- المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه التقرير المالي.
- المواقف السلوكية تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.

(هـ) الهيكل التنظيمي: الإطار الذي يتم من خلاله التخطيط لأنشطة المنشأة الرامية لتحقيق أهدافها وتنفيذ هذه الأنشطة والرقابة عليها وفحصها.

(و) تحديد الصلاحيات والمسؤوليات: تتضمن أموراً مثل كيفية تعيين الصلاحيات والمسؤوليات عن الأنشطة التشغيلية، وكيفية تحديد العلاقات الإشرافية والتسلسل الهرمي للسلطة.

(ز) سياسات وممارسات الموارد البشرية: السياسات والممارسات التي تتعلق، على سبيل المثال، بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقييم والمشورة والترقية والأجور والإجراءات التصحيحية.

أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة

79أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ملائمة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى مثل تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع من خلال الاستفسارات من الإدارة والموظفين إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بإبلاغ الموظفين بوجهة نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. ويمكن للمراجع بعد ذلك تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة قد تم تطبيقها، عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان لدى الإدارة قواعد سلوك مهني مكتوبة وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم تلك القواعد.

80أ. قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقويمها لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

تأثير بيئة الرقابة على تقييم مخاطر التحريف الجوهري

81أ. يكون لبعض عناصر بيئة الرقابة في المنشأة تأثير واسع الانتشار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بشكل ملحوظ بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في اتخاذ إجراءات لمعادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، التي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة، بأمر مثل:

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

82أ. قد يؤثر مجلس الإدارة النشط والمستقل في فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي. غير أن ثمة عناصر أخرى قد تكون أكثر محدودية في تأثيرها. فعلى سبيل المثال، رغم أن سياسات وممارسات الموارد البشرية تكون موجهة نحو توظيف أفراد مؤهلين في الشؤون المالية والمحاسبية وتقنية معلومات، مما قد يخفف من خطر حدوث أخطاء في معالجة المعلومات المالية، فإنها قد لا تخفف من أثر التحيز القوي من جانب الإدارة العليا للمبالغة في الأرباح.

83أ. يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مرضية عاملاً إيجابياً عندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فبالرغم من أن هذه البيئة قد تساعد في الحد من خطر الغش، فإنها لا تردع الغش بشكل مطلق. وبالمقابل، فإن أوجه القصور في بيئة الرقابة قد تقوض فاعلية أدوات الرقابة، خاصةً فيما يتعلق بالغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر عدم تعهد الإدارة بتدبير موارد كافية لمواجهة المخاطر الأمنية لتقنية المعلومات تأثيراً سلبياً على الرقابة الداخلية عن طريق السماح بإجراء تغييرات غير مناسبة في برامج الحاسب الآلي أو البيانات، أو السماح بمعالجة معاملات غير مصرح بها. وكما هو موضح في معيار المراجعة (330)، فإن بيئة الرقابة تؤثر أيضاً على طبيعة إجراءات المراجع الإضافية وتوقيتها ومداهما.¹⁴

84أ. إن بيئة الرقابة في حد ذاتها لا تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهري. ولكنها قد تؤثر على تقويم المراجع لفاعلية أدوات الرقابة الأخرى (على سبيل المثال، متابعة أدوات الرقابة وعمل أنشطة رقابة محددة)، ومن ثمّ تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

85أ. من المرجح أن تختلف بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة عن نظيرتها في المنشآت الأكبر. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأصغر عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وقد تؤثر أيضاً طبيعة بيئة الرقابة على أهمية أدوات الرقابة الأخرى، أو على غيابها. فعلى سبيل المثال، قد تخفف المشاركة النشطة للمالك المدير من مخاطر معينة تنجم عن عدم الفصل في الواجبات داخل المنشآت الصغيرة؛ ولكنها قد ترفع من مخاطر أخرى، مثل مخاطر تجاوز أدوات الرقابة.

86أ. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر في صورة وثائقية. خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكنها فعّالة. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لدى المنشآت الصغيرة قواعد سلوك مهني مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفهية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن.

87أ. وبناءً عليه، تمثل المواقف السلوكية للإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة لفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة الأصغر.

مكونات الرقابة الداخلية - آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 15)

¹⁴ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 2أ و3أ

88أ. تشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وإذا كانت تلك الآلية مناسبة للظروف، بما في ذلك لطبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها، فإنها تساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية. ويُعد اعتبار ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة للظروف أمراً خاضعاً لحكم المراجع.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة 17)

89أ. من غير المرجح أن توجد آلية لتقييم المخاطر في المنشآت الصغيرة. وفي مثل هذه الحالات، يُرجح أن تتعرف الإدارة على المخاطر من خلال المشاركة الشخصية المباشرة في العمل. وبغض النظر عن الظروف، يظل الاستفسار عن المخاطر التي تم التعرف عليها وكيفية مواجهة الإدارة لها أمراً ضرورياً.

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

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي (راجع: الفقرة 18)

90أ. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يشمل النظام المحاسبي، من الإجراءات والسجلات التي تم تصميمها وإنشاؤها للأهداف الآتية:

- إنشاء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال، الملفات الآلية المتعلقة بالإجراءات المتبعة لإنهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- تحويل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى دفتر الأستاذ العام؛
- الحصول على المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي عن الأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول واستنفادها والتغيرات في إمكانية استرداد الحسابات مستحقة التحصيل؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

91أ. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة تلك المعلومات:

- معلومات تم الحصول عليها من عقود الإيجار المفصح عنها في القوائم المالية، مثل خيارات التجديد أو مدفوعات الإيجار المستقبلية.
- معلومات تم الإفصاح عنها في القوائم المالية من إنتاج نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من خبراء الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
 - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
 - بيانات مثل معدلات الفائدة التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية ومستنبطة من النماذج المالية، تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- معلومات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.

- معلومات مفصّل عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بالأحداث أو الحالات التي تم التعرف عليها والتي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.¹⁵

92أ. إن الفهم المطلوب بموجب الفقرة 18 من هذا المعيار لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي (بما في ذلك فهم الجوانب ذات الصلة بذلك النظام فيما يتعلق بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) هي مسألة حكم مهني للمراجع. فعلى سبيل المثال، قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، ويستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

قيود اليومية (راجع: الفقرة 18(و))

93أ. يتضمن نظام معلومات المنشأة عادةً استخدام قيود نمطية في دفتر اليومية، تنشأ الحاجة لها بشكل متكرر لتسجيل المعاملات. ومن أمثلة ذلك قيود اليومية لتسجيل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية في دفتر الأستاذ العام، أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بشكل دوري، كالتغيرات في تقدير الحسابات المستحقة غير القابلة للتحصيل.

94أ. تشمل آلية التقرير المالي للمنشأة أيضاً على استخدام قيود يومية غير نمطية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة أو التعديلات. ومن أمثلة تلك القيود التعديلات المتعلقة بالتوحيد، وقيود تجميع الأعمال أو استبعادها، أو التقديرات غير المتكررة مثل الهبوط في قيمة أصل من الأصول. وفي نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، قد يتم التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفتر الأستاذ العام ودفتر اليومية والوثائق الداعمة. وعندما تُستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية، فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون التعرف عليها أكثر سهولة من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

آليات العمل ذات العلاقة (راجع: الفقرة 18)

95أ. آليات أعمال المنشأة هي الأنشطة المصممة من أجل ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات وخدمات المنشأة وشراءها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛
- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.

وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات. ويساعد فهم آليات أعمال المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة 18)

96أ. إن نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به ذات الصلة بالتقرير المالي في المنشآت الصغيرة، بما في ذلك الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، من المرجح أن تكون أقل تطوراً مما هي عليه في المنشآت الأكبر، لكن دورها يظل على نفس القدر من الأهمية. وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة نشطة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية، أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولهذا، فقد يكون فهم نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي أيسر عند مراجعة المنشآت الأصغر، وقد يعتمد على الاستفسارات بصورة أكبر من اعتماده على فحص الوثائق. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً.

¹⁵ انظر الفقرتين 19 و20 من معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

الاتصالات (راجع: الفقرة 19)

97أ. يستلزم قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي توفير فهم لكل دور ومسؤولية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي. ويشمل ذلك أموراً مثل مدى فهم الموظفين لكيفية تعلق أنشطتهم في نظام معلومات التقرير المالي بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة. وقد يأخذ الإبلاغ أشكالاً مختلفة، مثل الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي. وتساعد قنوات الاتصال المفتوحة في ضمان التقرير عن الاستثناءات والتصرف بشأنها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

98أ. قد يكون الاتصال في المنشأة الصغيرة أقل تنظيماً وأسهل تحقيقاً مما هو عليه في المنشأة الأكبر، وذلك بسبب مستويات المسؤولية الأقل وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها.

مكونات الرقابة الداخلية - أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة (راجع: الفقرة 20)

99أ. أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. وسواءً كانت أنشطة الرقابة موجودة في نظم تقنية معلومات أو في نظم يدوية، فإن لها أهدافاً متنوعة ويتم تطبيقها على مختلف المستويات التنظيمية والوظيفية. ومن أمثلة أنشطة الرقابة تلك الأنشطة التي تتعلق بما يلي:

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

100أ. تتمثل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة فيما يلي:

- الأنشطة التي تتطلب أن يتم التعامل معها على هذا النحو، لكونها أنشطة رقابة تتعلق بمخاطر مهمة وتلك التي تتعلق بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لما تتطلبه الفقرتان 29 و30 على التوالي؛ أو
- الأنشطة التي تعد ذات صلة بحسب حكم المراجع.

101أ. يتأثر حكم المراجع بشأن ما إذا كان نشاط رقابة ما يُعد ذا صلة بالمراجعة، بالخطر الذي يتعرف عليه المراجع والذي قد ينجم عنه تحريف جوهري وما إذا كان المراجع يعتقد أنه من المرجح مناسبة اختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة عند تحديد مدى الاختبارات الأساس.

102أ. قد ينصب تركيز المراجع على التعرف على، والتوصل إلى فهم بشأن، أنشطة الرقابة التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ترتفع فيها بحسب اعتقاد المراجع مخاطر التحريف الجوهري. وعندما تحقق أنشطة رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري التوصل إلى فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المرتبطة بذلك الهدف.

103أ. قد تتضمن أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة أدوات الرقابة التي تضعها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات التي لم يتم إعدادها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بالإضافة إلى أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المتعلقة بأرصدة الحسابات والمعاملات. وقد تتعلق أنشطة الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

104أ. إن معرفة المراجع، من خلال فهمه للمكونات الأخرى للرقابة الداخلية، بوجود أو عدم وجود أنشطة رقابة تساعد في تحديد ما إذا كان من الضروري تخصيص المزيد من الاهتمام للحصول على فهم لأنشطة الرقابة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

105أ. إن المفاهيم التي تستند إليها أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة تماثل نظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة غير ملائمة بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر تفرد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً.

106أ. من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة ذات الصلة بمراجعة المنشأة الأصغر مرتبطة بدورات المعاملات الرئيسية، مثل الإيرادات والمشتريات ومصروفات الموظفين.

المخاطر الناتجة عن تقنية المعلومات (راجع: الفقرة 21)

107أ. يؤثر استخدام تقنية المعلومات على الطريقة التي تُطبق بها أنشطة الرقابة. ومن منظور المراجع، فإن أدوات الرقابة على نظم تقنية المعلومات تكون فعالة عندما تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه النظم، وعندما تتضمن أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات وأدوات رقابة على التطبيقات.

108أ. تتمثل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات. وهي تنطبق على الأطر الرئيسية والأطر المصغرة وبيئات المستخدم النهائي. وتتضمن عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات أدوات رقابة على ما يلي:

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

ويتم تطبيقها بصفة عامة للتعامل مع المخاطر المشار إليها في الفقرة 64 أعلاه.

109أ. أدوات الرقابة على التطبيقات هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادةً على مستوى آليات العمل، وتُطبق على معالجة المعاملات بتطبيقات بعينها. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافية، وهي تهدف إلى ضمان سلامة السجلات الحاسوبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وتساعد تلك الأدوات الرقابية في ضمان حدوث المعاملات والموافقة عليها وتسجيلها ومعالجتها بدقة وبصورة كاملة. ومن أمثلة هذه الأدوات التدقيق التحريري للبيانات المدخلة والتحقق من التسلسل الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو تصحيح البيانات عند إدخالها.

مكونات الرقابة الداخلية - متابعة أدوات الرقابة (راجع: الفقرة 22)

110أ. متابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتنطوي هذه المتابعة على تقييم فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من تصرفات تصحيحية. وتقوم الإدارة بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة.

111أ. قد تتضمن أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة استخدام المعلومات المستنبطة من اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

112أ. تتحقق متابعة الإدارة للرقابة في الغالب من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في عمليات التشغيل. وكثيراً ما تحدد هذه المشاركة الانحرافات المهمة عن التوقعات وعدم الدقة في البيانات المالية مما يؤدي إلى اتخاذ تصرفات تصحيحية بشأن الرقابة.

وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة 23)

113أ. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة، فإن التوصل إلى فهم لتلك الوظيفة يسهم في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وخاصة الدور الذي تؤديه تلك الوظيفة في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات الموضحة في الفقرة 6(أ) من هذا المعيار، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

114أ. تختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومسئولياتها، بشكل كبير وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.

115أ. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفعالية إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

116أ. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للفقرة 6(أ) من هذا المعيار، يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك من خلال فحص خطة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية للفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة.

117أ. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد ذات علاقة بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرة للحصول على أدلة المراجعة. وتزيد احتمالية قدرة المراجعين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح، على سبيل المثال، استناداً إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات المراجع بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكافٍ من الموارد مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها، وترابطها علاقة بالمكلفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

118أ. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (610).

119أ. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في المعيار (610)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالمتابعة والتي قد تكون ذات الصلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة المصممة للمساهمة في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

120أ. يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعال للمعلومات. ويؤسس ذلك لبينة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (200) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة 24)

121أ. يمكن إنتاج الكثير من المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وإذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة في المتابعة كانت دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض، فإن الأخطاء التي قد توجد في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تضطلع بها. وبناءً عليه، فإن فهم:

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

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرة 25(أ))

122أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وليس بالضرورة أن تكون المخاطر التي من هذا النوع قابلة للتعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ولكنها تمثل الظروف التي قد ترفع من مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر على مستوى القوائم المالية ذات صلة على وجه الخصوص بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهرى الناتجة عن الغش.

123أ. قد تظهر المخاطر على مستوى القوائم المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة (على الرغم من أن تلك المخاطر قد تتعلق أيضاً بـ عوامل أخرى، مثل تدهور الأوضاع الاقتصادية). فعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه قصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة أو عدم الإشراف على إعداد القوائم المالية تأثير أكثر انتشاراً على القوائم المالية، وقد تتطلب استجابة شاملة من جانب المراجع.

124أ. قد يثير فهم المراجع للرقابة الداخلية شكوكاً بشأن إمكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة. فعلى سبيل المثال:

- قد تكون المخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة جديّة لدرجة تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة كبير لدرجة لا يستطيع معها القيام بالمراجعة.
- قد تدعو المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المراجع إلى استنتاج مفاده أنه من غير المحتمل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم رأي غير معدل بشأن القوائم المالية.

125أ. يحدد معيار المراجعة (705)¹⁶ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسبما يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 25(ب))

126أ. يلزم أن تؤخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يلزم تنفيذها على مستوى الإقرارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى الإقرارات، فقد يستنتج المراجع أن المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

استخدام الإقرارات

127أ. في إفادتها بأن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق، تقدم الإدارة إقرارات ضمنية أو صريحة بشأن إثبات وقياس وعرض فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

¹⁶ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

128أ. يمكن أن يستخدم المراجع الإقرارات المبينة في الفقرة 129أ (أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. فعلى سبيل المثال، قد يختار المراجع الجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، والإقرارات عن أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها.

الإقرارات عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها

129أ. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

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

- (1) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
- (2) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمت.
- (3) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (4) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- (5) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الحسابات المناسبة.
- (6) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

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

- (1) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
- (2) الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
- (3) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمت.
- (4) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات ناتجة تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بذلك تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (5) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
- (6) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الإقرارات بشأن الإفصاحات الأخرى

130أ. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة 129أ (أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة. ومن أمثلة مثل هذه الإفصاحات أنه قد يُطلب من المنشأة وصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء هذه المخاطر؛ والأهداف والسياسات والآليات لإدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

131أ. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة 129أ-(ب)، فقد تقوم الإدارة في الغالب عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

آلية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة 26أ)

132أ. تُستخدم المعلومات المُجمّعة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، كأدلة مراجعة لعدم تقييم المخاطر. ويحدد تقييم المخاطر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة 200.¹⁷

133أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر تحريف جوهري، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات.

134أ. كما هو موضح في معيار المراجعة 320،¹⁸ يؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصوير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى التقرير المالي.¹⁹

135أ. يشمل نظر المراجع في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عند التعرف على المخاطر الإفصاحات الكمية والنوعية، التي قد يكون تحريفها تحريفاً جوهرياً (بعبارة أخرى، وبصفة عامة، تعد التحريفات جوهرياً إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وبناءً على ظروف المنشأة والارتباط، تشمل أمثلة الإفصاحات التي ستكون لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات صلة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، الإفصاحات عما يلي:

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

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

136أ. قد تكون الإفصاحات في القوائم المالية للمنشآت الأصغر أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر بتقديم إفصاحات أقل في القوائم المالية). لكن ذلك لا يعني المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها، من حيث علاقتها بالإفصاحات.

¹⁷ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 15

¹⁸ معيار المراجعة (320)، الفقرة 1أ

¹⁹ معيار المراجعة (320)، الفقرة 4

ربط أدوات الرقابة بالإقرارات (راجع: الفقرة 26(ج))

137أ. عند إجراء تقييمات للمخاطر، قد يقوم المراجع بالتعرف على أدوات الرقابة التي من المحتمل أن تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهرية في إقرارات معينة. وبصفة عامة، يكون من المفيد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، وربطها بالإقرارات في سياق الآليات والنظم التي توجد فيها، وذلك لأن أنشطة الرقابة الفردية غالباً لا تواجه الخطر في حد ذاتها. وفي الغالب، لا يكفي لمواجهة الخطر إلا أنشطة رقابة متعددة يتم تطبيقها مع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى.

138أ. وعلى النقيض من ذلك، قد يكون لبعض أنشطة الرقابة تأثير خاص على إقرار فردي مُضمَّن في فئة معينة من المعاملات أو في رصيد حساب معين. فعلى سبيل المثال، تتعلق أنشطة الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقاً مباشراً، بإقرارات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

139أ. قد تكون أدوات الرقابة ذات علاقة بإقرار ما، إما بشكل مباشر أو غير مباشر. وكلما كانت العلاقة غير مباشرة، كانت تلك الرقابة أقل فاعلية في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في ذلك الإقرار. فعلى سبيل المثال، يرتبط فحص مدير المبيعات لملخص نشاط المبيعات في مخازن معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط بإقرار الاكتمال لإيراد المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون هذا الفحص أقل فاعلية في تخفيض خطر ذلك الإقرار من أدوات الرقابة التي تتعلق بصورة مباشرة أكثر بذلك الإقرار، مثل مطابقة مستندات الشحن بالفواتير.

التحريفات الجوهرية

139أ. يمكن الحكم على التحريفات المحتملة في كل قائمة من القوائم وكل إفصاح من الإفصاحات بأنها تحريفات جوهرية بسبب الحجم أو الطبيعة أو الظروف. (راجع: الفقرة 26(د))^(*)

المخاطر المهمة

التعرف على المخاطر المهمة (راجع: الفقرة 28)

140أ. تتعلق المخاطر المهمة في الغالب بمعاملات مهمة غير روتينية أو بأمر اجتهادية. والمعاملات غير الروتينية هي معاملات غير معتادة، إما بسبب حجمها أو طبيعتها، ولذلك تحدث بشكل غير متكرر. وقد تتضمن الأمور الاجتهادية وضع التقديرات المحاسبية التي يوجد عدم تأكد مهم في قياسها. وتقل احتمالية نشوء المخاطر المهمة من المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منتظمة.

141أ. قد تكون مخاطر التحريف الجوهرية أكبر فيما يتعلق بالمعاملات المهمة غير الروتينية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:

- التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبية.
- التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها
- العمليات الحسابية أو المبادئ المحاسبية المعقدة.
- طبيعة المعاملات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.

142أ. قد تكون مخاطر التحريف الجوهرية أكبر فيما يتعلق بالأمور المهمة الخاضعة للاجتهاد والتي تتطلب وضع تقديرات محاسبية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:

- احتمال خضوع المبادئ المحاسبية المستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية أو إثبات الإيرادات لتفسيرات مختلفة.
- احتمال أن يكون الاجتهاد المطلوب غير موضوعي أو معقداً، أو احتمال أن يتطلب افتراضات بشأن تأثيرات الأحداث المستقبلية، ومثال ذلك، الاجتهاد بشأن القيمة العادلة.

143أ. يوضح معيار المراجعة (330) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب التعرف على خطر ما وتحديد أنه خطر مهم.²⁰

* تضمنت الفقرات التفسيرية في النص الأصلي للمعيار باللغة الإنجليزية فترتين تفسيريتين بنفس الرقم (139). وتفادياً لهذا الإشكال، تم الالتزام بالترقيم الوارد في المعيار الدولي، وتم ترقيم الفقرة التفسيرية 139 الثانية بأ139أ.

²⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 15 و21

المخاطر المهمة المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش

144أ. يحدد معيار المراجعة (240) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.²¹

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة (راجع: الفقرة 29)

145أ. رغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد تكون في الغالب أقل احتمالاً للخضوع لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى بهدف التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يشمل ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجاباتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

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

146أ. على سبيل المثال، في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل الاستعانة بالخبراء المناسبين (كالاستعانة مثلاً بمستشار قانوني داخلي أو خارجي)، وما إذا كان قد تم تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

147أ. في بعض الحالات، قد لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب لمخاطر التحريف الجوهري المهمة عن طريق تطبيق أدوات رقابة على هذه المخاطر المهمة. ويُعد فشل الإدارة في تطبيق مثل هذه الأدوات مؤشراً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.²²

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 30)

148أ. قد تتعلق مخاطر التحريف الجوهري بشكل مباشر بتسجيل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات الروتينية، وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها. وقد تتضمن مثل تلك المخاطر مخاطر المعالجة غير الدقيقة أو غير المكتملة لفئات المعاملات الروتينية والمهمة مثل الإيرادات والمشتريات والمقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية للمنشأة.

149أ. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط فيما يتعلق بالخطر. فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أن هذه هي الحالة في الظروف التي يتم فيها إنشاء قدر كبير من معلومات المنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني كما هو الحال في الأنظمة المتكاملة. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يكون احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك أكبر إذا لم تكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بشكل فعال.

150أ. يوضح معيار المراجعة (330) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب التعرف على تلك المخاطر.²³

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة 31)

²¹ معيار المراجعة (240)، الفقرات 26-28

²² معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة 7

²³ معيار المراجعة (330)، الفقرة 8

151أ. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات في المبالغ أو تكراراً لحدوثها أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. انظر معيار المراجعة (330) للحصول على المزيد من الإرشادات.

التوثيق (راجع: الفقرة 32)

152أ. إن طريقة توثيق متطلبات الفقرة 32 متروكة ليقوم المراجع بتحديد استخدامها باستخدام حكمه المهني. فعلى سبيل المثال، عند القيام بمراجعة المنشآت الصغيرة، فقد يتم دمج التوثيق في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.²⁴ وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم التوثيق كجزء من توثيق المراجع للإجراءات الإضافية.²⁵ ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية، وتوفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

153أ. قد يكون التوثيق للمنشآت التي لديها أعمال وآليات غير معقدة فيما يتعلق بالتقرير المالي سهلاً من حيث الشكل ومختصراً نسبياً. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع كاملاً للمنشأة والأمور ذات العلاقة بذلك. وتشمل عناصر الفهم الأساسية التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري.

154أ. قد يعكس أيضاً مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق ارتباط المراجعة. وشريطة الوفاء دائماً بمتطلبات معيار المراجعة (230)، فإن المراجعة التي يُعهد بها لفريق ارتباط مكون من أفراد أقل خبرة قد تتطلب توثيقاً أكثر تفصيلاً مما تتطلبه المراجعة التي تضم أفراداً أكثر خبرة، وذلك لمساعدتهم في التوصل إلى فهم مناسب للمنشأة.

155أ. بالنسبة لعمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، وتحديثه عند الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

²⁴ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان 7 و9

²⁵ معيار المراجعة (330)، الفقرة 28

الملحق الأول

(راجع: الفقرات (4)(ج)، 14-24، 77أ-121)

مكونات الرقابة الداخلية

1. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية الموضحة في الفقرات (4)(ج) و14-24 و77أ-121، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

بيئة الرقابة

2. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

- (أ) *نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها.* لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تملو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. والنزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، ونتاج طريقة نشر هذه المعايير وكيفية تعزيزها في الواقع العملي. ويشمل تطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية، على سبيل المثال، الإجراءات التي تطبقها الإدارة لمحو، أو التخفيف من، الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى القيام بتصرفات غير آمنة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وقد يتضمن نشر سياسات المنشأة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ المعايير السلوكية إلى الموظفين من خلال بيانات السياسات وقواعد السلوك المهني وتقديم القدوة العملية.
- (ب) *الالتزام بالكفاءة.* الكفاءة هي المعارف والمهارات اللازمة لإنجاز المهام التي تُحدد وظيفة الفرد.
- (ج) *مشاركة المكلفين بالحوكمة.* يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة إلى حد كبير بالمكلفين بالحوكمة. ويتم إثبات أهمية المسؤوليات الملقاة على عاتق المكلفين بالحوكمة في قواعد الممارسة والأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لمصلحة المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى المنوطة بالمكلفين بالحوكمة، الإشراف على التصميم والعمل الفعال لإجراءات التبليغ عن المخالفات وآلية الإشراف على فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.
- (د) *فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي.* تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي نطاقاً واسعاً من الخصائص. فعلى سبيل المثال، قد تتجلى المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها بشأن التقرير المالي من خلال اختيارها المتحفظ أو المندفَع من بين بدائل المبادئ المحاسبية المتاحة، أو الحذر والتحفُّظ الذي يتم به وضع التقديرات المحاسبية.
- (هـ) *الهيكل التنظيمي.* يشمل وضع الهيكل التنظيمي الملائم الأخذ في الحسبان للجوانب الرئيسية المتعلقة بالسلطة والمسؤولية والتسلسل الإداري المناسب. ويعتمد مدى مناسبة الهيكل التنظيمي للمنشأة، بشكل جزئي، على حجمها وطبيعة أنشطتها.
- (و) *تحديد الصلاحيات والمسؤوليات.* قد يتضمن تحديد الصلاحيات والمسؤوليات السياسات المتعلقة بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. كما قد يتضمن السياسات والاتصالات الموجهة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة، ومعرفتهم بكيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، وإدراكهم لكيفية محاسبتهم والأمور التي سيحاسبون عليها.
- (ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية.* غالباً ما توضح سياسات وممارسات الموارد البشرية أموراً مهمة فيما يتعلق بالوعي الرقابي في المنشأة، فعلى سبيل المثال، تثبت معايير تعيين الأفراد الأفضل تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي - التزام المنشأة بتعيين الأشخاص ذوي الكفاءة والجديرين بالثقة. ومن شأن سياسات التدريب التي تعلن عن الأدوار والمسؤوليات المتوقعة وتشتمل على ممارسات مثل معاهد التدريب والندوات، أن توضح مستويات الأداء والسلوك المتوقعة. وتدلل الترقيات التي تعتمد على عمليات تقييم الأداء الدورية على التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

3. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تعرف الإدارة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقويم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسابها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تحديد التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وتحليلها.
4. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث الخارجية والداخلية، والمعاملات أو الظروف التي قد تحدث وتؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على إنشاء البيانات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما يتسق مع إقرارات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر قبول خطرٍ ما بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:
- *التغيرات في البيئة التشغيلية.* يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر التي طرأت عليها تغيرات مهمة.
 - *الموظفون الجدد.* قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على الرقابة الداخلية أو فهم مختلف لها.
 - *نظم المعلومات الجديدة أو المُحَدَّثَة.* يُمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بالرقابة الداخلية.
 - *النمو السريع.* يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
 - *التقنيات الحديثة.* قد يغير إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
 - *نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة.* قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.
 - *إعادة الهيكلة المؤسسية.* قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغيرات في الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
 - *التوسع في العمليات الأجنبية.* ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة، وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملة الأجنبية.
 - *الإصدارات المحاسبية الجديدة.* قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير القوائم منها على المخاطر في إعداد القوائم المالية.
- نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات
5. يتكون نظام المعلومات من البنية التحتية (المكونات المادية والأجهزة) والبرمجيات والأفراد والإجراءات والبيانات. وتستخدم العديد من نظم المعلومات تقنية المعلومات بشكل مكثف.
6. يشمل نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يتضمن نظام التقرير المالي، الطرق والسجلات التي:
- تحدد جميع المعاملات الصحيحة وتسجلها.
 - تصف في الوقت المناسب المعاملات بتفصيل كافٍ من أجل الوصول إلى تصنيف سليم للمعاملات لغرض التقرير المالي.
 - تقيس قيمة المعاملات بشكل يسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة في القوائم المالية.
 - تُحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها المعاملات للسماح بتسجيلها في الفترة المحاسبية السليمة.
 - تعرض بشكل سليم المعاملات والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية.
7. تؤثر جودة المعلومات التي ينتجها النظام في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطة المنشأة والرقابة عليها وقدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

8. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً أو شفهيًا، ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

أنشطة الرقابة

9. بشكل عام، يمكن تصنيف أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة بأنها السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

- عمليات فحص الأداء. تتضمن هذه الأنشطة فحص وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتنبؤات والأداء في الفترات السابقة؛ وربط مختلف مجموعات البيانات - التشغيلية أو المالية - مع بعضها وتحليلات العلاقات والتصرفات الاستقصائية والتصحيحية؛ ومقارنة البيانات الداخلية بمصادر المعلومات الخارجية؛ وفحص الأداء الوظيفي أو المتعلق بالأنشطة.
- معالجة المعلومات. المجموعتان الرئيسيتان لأنشطة الرقابة على نظم المعلومات هما أدوات الرقابة على التطبيقات، والتي تختص بمعالجة التطبيقات الفردية، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، والتي تتمثل في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم الأداء الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات عن طريق المساعدة في ضمان التشغيل السليم والمستمر لنظم المعلومات. ومن أمثلة أدوات الرقابة على التطبيقات التحقق من الدقة الحسابية للسجلات، وفحص الحسابات وموازن المراجعة والحفاظ عليها، وأدوات الرقابة الآلية مثل عمليات التدقيق التحريري للبيانات المدخلة والتحقق من التسلسل الرقي، والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات. ومن أمثلة أدوات الرقابة العامة في تقنية المعلومات أدوات الرقابة على تغيير البرامج وأدوات الرقابة التي تُحدّ من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وأدوات الرقابة على تطبيق الإصدارات الجديدة لحزم تطبيقات البرمجيات، وأدوات الرقابة على برمجيات النظام التي تُحدّ من الوصول إلى الأدوات المساعدة في النظام أو تتابع استخدام هذه الأدوات التي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية دون ترك مسار تتبعي للمراجعة.

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

- الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
- التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات.
- الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

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

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

10. قد تعتمد أنشطة رقابة معينة على وجود سياسات مناسبة رقيقة المستوى تم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن تفويض أدوات الرقابة المتعلقة بالتصريح وفقاً لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المكلفون بالحوكمة؛ وفي حالات أخرى، قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات اعتماداً محدداً من مستوى عالٍ، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

متابعة أدوات الرقابة

11. تتمثل إحدى المسؤوليات المهمة للإدارة في وضع رقابة داخلية والحفاظ عليها بصفة مستمرة. وتتضمن متابعة الإدارة لأدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت تعمل على النحو المنشود وأنه يتم تعديلها كلما كان ذلك مناسباً وفقاً للتغيرات في الظروف. وقد تتضمن متابعة أدوات الرقابة أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقييم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة بشأن شروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات

ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضاً للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث التوقيت والدقة، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون المسؤولون عن إعدادها.

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

13. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام المعلومات المستقاة من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون بيانات الفواتير بشكل ضمني عن طريق قيامهم بالدفع أو بالشكوى من تلك المصاريف. وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة أيضاً في الحسبان الاتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية والواردة من المراجعين الخارجيين عند أداء أنشطة المتابعة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات 14، 133أ)

الحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري

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

- العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع.
- العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الآجلة.
- العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في اللوائح التنظيمية.
- القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- القيود التي تواجه توفر رأس المال والائتمان.
- التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- التغيرات في سلسلة التوريد.
- تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة.
- المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها.
- وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة.
- استخدام تمويل من خارج قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
- المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
- افتقاد الموظفين الذين يتمتعون بمهارات المحاسبة والتقرير المالي المناسبة.
- التغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين.
- أوجه القصور في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تعالجها الإدارة.
- دوافع الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش.
- عدم الاتساق بين استراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات واستراتيجيتها الخاصة بالعمل.
- التغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالي.
- تحريات السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (320): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (320)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (320)

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
6-2	الأهمية النسبية في سياق المراجعة
7	تاريخ السريان
8	الهدف
9	تعريف
	المتطلبات
11-10	تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة
13-12	إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة
14	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	الأهمية النسبية وخطر المراجعة
2أ	الأهمية النسبية في سياق المراجعة
13أ-3أ	تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة
14أ	إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية. ويوضح معيار المراجعة (450)¹ كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة

2. تناقش أطر التقرير المالي في الغالب مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمر التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.² ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

3. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمراجع عند تحديد الأهمية النسبية للمراجعة. وإذا لم يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة (2) توفر للمراجع مثل هذا الإطار المرجعي.

4. يُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصوير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية. وفي هذا السياق، من المعقول للمراجع افتراض أن المستخدمون:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

5. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات (1) و(2))

6. يتخذ المراجع عند التخطيط للمراجعة أحكاماً بشأن التحريفات التي سيتم اعتبارها تحريفات جوهرية. وتوفر هذه الأحكام أساساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

¹ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

² على سبيل المثال، يشير إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذي أقره مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في أبريل 2001، إلى أنه فيما يتعلق بالمنشأة الهادفة للربح، ونظراً لأن المستثمرين هم من يقدمون رأس المال المخاطر إلى المنشأة، فإن توفير القوائم المالية التي تفي باحتياجاتهم ستفي كذلك بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبها القوائم المالية.

وليس بالضرورة أن تعين الأهمية النسبية التي يتم تحديدها عند التخطيط للمراجعة مبلغاً بحيث تُقوّم دائماً التحريفات غير المصححة الأقل منه، منفردة أو في مجملها، على أنها غير جوهرية. فقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض التحريفات المراجع إلى تقويم هذه التحريفات على أنها جوهرية، حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية. ومن غير الممكن عملياً تصميم إجراءات مراجعة لاكتشاف جميع التحريفات التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها. ومع ذلك، فإن النظر في طبيعة التحريفات المحتملة في الإفصاحات هو أمر ذو صلة بتصميم إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية.³ وإضافة إلى ذلك، فعند تقويم تأثير جميع التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، لا يقتصر المراجع على النظر في حجم التحريفات غير المصححة، وإنما ينظر كذلك في طبيعتها والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها.⁴ (راجع: الفقرة 2)

تاريخ السريان

7. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

8. هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

تعريف

9. لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة] تعني المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

10. عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك. (راجع: الفقرات 3-12)

11. يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرة 13)

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

12. يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة 14)

13. إذا خلاص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محددًا ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها.

³ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان 134 و135.

⁴ معيار المراجعة (450)، الفقرة 21

14. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها:

- (أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة 10):
- (ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق (انظر الفقرة 10):
- (ج) الأهمية النسبية للتنفيذ (انظر الفقرة 11):
- (د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين 12 و13).

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الأهمية النسبية وخطر المراجعة (راجع: الفقرة 5)

1.أ عند مراجعة القوائم المالية، تتمثل الأهداف العامة للمراجع في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ وتقديم تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بالنتائج، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معايير المراجعة.⁵ ويصل المراجع إلى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.⁶ وخطر المراجعة هو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهرى. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرى وخطر الاكتشاف.⁸ ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة، وخاصةً عند:

- (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها؛⁹
- (ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية؛¹⁰
- (ج) تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية¹¹ وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع.¹²

الأهمية النسبية في سياق المراجعة (راجع: الفقرة 6)

2.أ ينطوي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها¹³ على استخدام الحكم المهني للتعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية، التي قد يكون التحريف فيها جوهرياً (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهرية، قد يقوم المراجع بالتعرف على عوامل ذات صلة مثل:

⁵ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

⁶ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 11

⁷ معيار المراجعة (200)، الفقرة 17

⁸ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13(ج)

⁹ معيار المراجعة (315)

¹⁰ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

¹¹ معيار المراجعة (450)

¹² معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

¹³ تتطلب الفقرة 25 من معيار المراجعة (315) أن يقوم المراجع بالتعرف على خطر التحريف الجوهرى وتقييمه على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد قامت بتجميع مهم للأعمال خلال الفترة).
- إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك التغييرات التي تطرأ عليه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار تقرير مالي جديد إفصاحات نوعية جديدة تعد مهمة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، قد تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة مالية).

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة 10)

3.أ في حالة منشآت القطاع العام، تكون جهات إصدار الأنظمة والسلطات التنظيمية هي في الغالب المستخدمون الرئيسيون لقوائمها المالية. وعلاوة على ذلك، فقد يتم استخدام القوائم المالية لاتخاذ قرارات بخلاف القرارات الاقتصادية. ولذلك، يتأثر تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة قطاع عام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات جهات إصدار الأنظمة والعموم من المعلومات المالية، فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (راجع: الفقرة 10)

- 4.أ ينطوي تحديد الأهمية النسبية على ممارسة الحكم المهني. وفي الغالب يتم تطبيق نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كبداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي:
- عناصر القوائم المالية (على سبيل المثال، الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات)؛
 - ما إذا كانت هناك بنود يميل اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة المعنية إلى التركيز عليها (على سبيل المثال، لغرض تقويم الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول)؛
 - طبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛
 - هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تُمول بها (على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول، والمطالبات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة)؛
 - التقلبات النسبية للأسس المرجعية.

5.أ من بين أمثلة الأسس المرجعية التي قد تكون مناسبة، بناءً على ظروف المنشأة، فئات الدخل الذي يتم التقرير عنه مثل الربح قبل خصم الزكاة والضريبة^(*) أو إجمالي الإيراد أو مجمل الربح وإجمالي المصروفات أو إجمالي حقوق الملكية أو صافي قيمة الأصول. ويُستخدم في الغالب الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة للمنشآت الهادفة للربح. وعندما يكون الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة متقلباً، فإن أسساً مرجعيةً أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو إجمالي الإيرادات.

6.أ فيما يتعلق بالأساس المرجعي المختار، فإن البيانات المالية الملائمة تتضمن في العادة النتائج المالية والمراكز المالية للفترات السابقة، والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه، والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية، معدلة حسب التغييرات المهمة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال، الاستحواذ على منشأة أعمال مهمة) والتغييرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة. فعلى سبيل المثال، وكنقطة بداية، فعندما تُحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل لمنشأة معينة على أساس نسبة من الربح الناتج من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة، فإن الظروف التي ينتج عنها انخفاض استثنائي أو زيادة استثنائية في هذا الربح قد تدفع المراجع إلى استنتاج أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل تُحدد بشكل أكثر مناسبة باستخدام رقم يمثل الربح المعتاد من العمليات المستمرة قبل الزكاة والضريبة بالاستناد إلى النتائج الماضية.

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

7. ترتبط الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي يُعد المراجع تقريره عنها. وعندما تُعد القوائم المالية لفترة تقرير مالي تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً، مثلما قد يكون عليه الحال في منشأة جديدة أو عندما يحدث تغيير في فترة التقرير المالي، فإن الأهمية النسبية ترتبط بالقوائم المالية المعدة لتلك الفترة.

8. إنطوي تحديد نسبة مئوية لتطبيقها على أساس مرجعي مختار على ممارسة الحكم المهني. وهناك علاقة بين النسبة المئوية والأساس المرجعي المختار، ومثال ذلك أن النسبة المئوية المطبقة على الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة، ستكون عادةً أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المراجع أن نسبة خمسة في المائة من الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة مناسبة لمنشأة تهدف للربح في صناعة تحويلية، فيما قد يعتبر المراجع أن نسبة واحد في المائة من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات مناسبة لمنشأة لا تهدف للربح. ومع ذلك، قد يكون من المناسب استخدام نسب أعلى أو أقل بحسب الظروف.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

9. عندما يكون ربح المنشأة من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة ضئيلاً باستمرار، كما قد يكون عليه الحال في الأعمال التي يديرها مالكوها حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل خصم الزكاة والضريبة في صورة أجر، فإن أساساً مرجعياً آخر مثل الربح قبل خصم الأجر والزكاة والضريبة قد يكون أكثر ملاءمة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

10. عند مراجعة منشأة قطاع عام، قد يكون إجمالي التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات ناقص الإيرادات أو المدفوعات ناقص المقبوضات) أساساً مرجعياً مناسباً لأنشطة البرامج. ومتى كانت هناك أصول عامة في عهدة منشأة القطاع العام، فيمكن أن تكون الأصول أساساً مرجعياً مناسباً.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع: الفقرة 10)

11. من بين العوامل التي قد تشير إلى وجود فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، ما يلي:

- ما إذا كان للأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي المنطبق تأثير على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأجر الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحليل الحساسية للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي ترتفع فيها درجة عدم تأكد التقدير).
- الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال، تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية).
- ما إذا كان الاهتمام منصباً على جانب معين من أعمال المنشأة مفصّل عنه بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال، الإفصاحات عن القطاعات أو التجميع المهم للأعمال).

12. عند النظر فيما إذا كانت تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة وفقاً للظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فقد يجد المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للتنفيذ (راجع: الفقرة 11)

13. إن التخطيط للمراجعة فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تُعد جوهرية بصورتها الفردية يتجاهل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية معروفة بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويتم وضع الأهمية النسبية للتنفيذ (التي تكون، كما تم تعريفها، مبلغاً واحداً أو أكثر) للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبالمثل، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ فيما يتعلق بمستوى الأهمية النسبية المحدد لفئة معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة يتم تعيينها للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعنية من المعاملات أو في رصيد الحساب أو الإفصاح المعين مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة المعنية أو ذلك الرصيد أو الإفصاح المعين. وتحديد

الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي أيضاً على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المراجع للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛ وبطبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثم بتوقعات المراجع فيما يتعلق بالتحريفات في الفترات الحالية.

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرة 12)

14أ. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، إذا تبين أثناء المراجعة أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن المراجع يقوم بإعادة النظر في تلك الأهمية النسبية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (330): استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (330)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة.

وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (330) كما يلي:

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

المعيار الدولي للمراجعة (330)

استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الهدف
4	التعريفات
	المتطلبات
5	الاستجابات العامة
23-6	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات
24	كفاية عرض القوائم المالية
27-25	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها
30-28	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	الاستجابات العامة
58أ-4أ	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات
59أ	كفاية عرض القوائم المالية
62أ-60أ	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها
63أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي قام المراجع بالتعرف عليها وتقييمها وفقاً لمعيار المراجعة (315)¹ عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

3. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

التعريفات

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

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

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

(2) الإجراءات التحليلية الأساس.

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

المتطلبات

الاستجابات العامة

5. يجب على المراجع أن يُصمم ويطبق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات 11-3)

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات

6. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها إلى مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات 4-8)

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

(أ) أن ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك:

(1) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛

(2) ما إذا كان تقييم المخاطر 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 (بعبارة أخرى، ما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات 9-18)

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

(ب) أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة 19أ)

اختبارات أدوات الرقابة

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

- (أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا نوى المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو
- (ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات 20أ-24أ)

9. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة. (راجع: الفقرة 25أ)

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

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

- (أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى مقترنة بالاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:
- (1) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة محل المراجعة؛
- (2) الاتساق في تطبيقها؛
- (3) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات 26أ-29أ)

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرتين 30أ، 31أ)

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

11. يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الوقت المحدد أو على مدى الفترة التي ينوي خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين 12 و15 أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده. (راجع: الفقرة 32أ)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية

12. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:
- (أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛
- (ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين 33أ، 34أ)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

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

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

- (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛
- (د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛
- (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛
- (و) مخاطر التحريف الجوهرى ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة 35أ)
14. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:
- (أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة 36أ)
- (ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات 37أ-39أ)

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

15. إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد أنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

16. عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالإقرار الخاضع للاختبار. (راجع: الفقرة 40أ)
17. في حالة اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، فيجب على المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب أن يحدد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة 41أ)
- (أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو
- (ب) الاختبارات الإضافية لأدوات الرقابة ضرورية؛ أو
- (ج) المخاطر المحتملة للتحريف يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساس.

الإجراءات الأساس

18. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات 42أ-47أ)
19. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات 48أ-51أ)

الإجراءات الأساس المتعلقة بألية إقفال القوائم المالية

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

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

(ب) التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة 52)

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة

21. إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُولفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة 53)

توقيت الإجراءات الأساس

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

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

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

توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات 54-57)

23. في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، فيجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة وتعديل الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية. (راجع: الفقرة 58)

كفاية عرض القوائم المالية

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

• تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الممتثلة لها؛

• عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة 59)

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

25. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين 60، 61)

26. 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، بغض النظر عما إذا كان من الواضح أنها تؤيد القرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة 62)

27. 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 أي رأي في القوائم المالية.

التوثيق

28. يجب على المراجع أن يُضَمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:²

² معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

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

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة. (راجع: الفقرة 63أ)

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

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

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة 5)

1.أ قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
 - تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
 - توفير المزيد من الإشراف.
 - إدخال المزيد من عناصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.
 - إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات أساس في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.
- 2.أ يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمراجع، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراجع، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. وفي المقابل، يكون لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير عكسي؛ فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المراجع لبيئة الرقابة غير الفعالة من خلال:
- القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
 - الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس.
 - زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.

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

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات/المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة 6)

4.أ يوفر تقييم المراجع للمخاطر التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع:

- (أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فعالة لخطر التحريف الجوهرى المقيّم لإقرار معين؛ أو
- (ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط مناسب لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع تأثير أدوات الرقابة من تقييم الخطر ذي الصلة. وقد يعود السبب في ذلك إلى أن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر لم تحدد أي أدوات رقابة فعّالة ذات صلة بهذا الإقرار، أو لأن اختبار أدوات الرقابة سيكون غير كفاء ومن ثم لا ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس؛ أو
- (ج) أن المنهج المشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس هو منهج فاعل.
- ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات الفقرة 18، وبغض النظر عن المنهج المختار، يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.
5. تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختبار لأدوات الرقابة أو إجراء أساس) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان فحصاً مادياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة للمخاطر المقيّمة.
6. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.
7. يشير مدى إجراء المراجعة إلى القدر الذي سيتم تنفيذه به، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لنشاط من أنشطة الرقابة.
8. يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 7(أ))

الطبيعة

9. قد تؤثر المخاطر المقيّمة من قبل المراجع على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وعلى الجمع فيما بينها. فعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر المقيّم مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى الفحص المادي للمستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في إقرار الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في إقرار الحدوث.
10. تكون أسباب التقييم المحدد للخطر ذات صلة عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراجع قد يقرر أن الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب أدوات الرقابة الداخلية، وبنوي المراجع تنفيذ الإجراءات الأساس على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب عليه تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لمتطلبات الفقرة 8(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة معاملات ذات خصائص متماثلة وغير معقدة بدرجة معقولة، وتُعالج وتُراقب بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

التوقيت

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

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

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

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

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

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

المدى

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

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

17. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد يؤثر التكاليف الرسمي بالمراجعة وأي متطلبات خاصة أخرى للمراجعة على نظر المراجع في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

18. في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة إضافية هي بالدرجة الأولى إجراءات أساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة 7(ب))

19أ. عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة 8)

20أ. يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط على الأدوات التي قرر المراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريف الجوهرية في إقرار معين. وفي حالة استخدام أدوات رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، فيجب النظر في كل منها بشكل منفصل.

21أ. يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقويم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراجع أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

22أ. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر ما يلي:

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

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

23أ. إضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختباراً لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار تفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في آنٍ واحد عن طريق تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يصمم اختباراً للتحقق من فاتورة معينة ويُقوّم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساس لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حده.

24أ. 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 الإقرارات³. وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة 8(ب) أن ينفذ المراجع اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة 9)

25أ. يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

³ معيار المراجعة (315)، الفقرة 30

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة 10(أ))

26أ. لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفَّذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالفحص المادي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، لأن الملاحظة تكون ملائمة فقط في وقت إجرائها.

27أ. تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الفاعلية التشغيلية يدل عليها التوثيق، فقد يتخذ المراجع قراراً بإجراء فحص مادي لهذا التوثيق للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات الرقابة الأخرى، قد لا يكون التوثيق متاحاً أو ملائماً. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو لبعض أنواع أنشطة الرقابة، مثل أنشطة الرقابة التي يؤديها الحاسب. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن فاعلية العمل من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

28أ. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
 - طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراجع على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
 - معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
 - ملاءمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
 - مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالإقرار.
- ويحتوي معيار المراجعة (530)⁴ على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

29أ. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى اختبار أدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أداة الرقابة الآلية بشكل متسق ما لم يتم تغيير البرنامج (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الدائمة الأخرى التي يستخدمها البرنامج). وفور قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في الوقت الذي طُبقت فيه أداة الرقابة في بادئ الأمر أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تتضمن مثل هذه الاختبارات تحديد ما يلي:

- أن التغييرات في البرنامج لا تتم إلا بخضوعها لأدوات الرقابة المناسبة الخاصة بتغيير البرامج؛
- أن النسخة المصرح بها من البرنامج هي المستخدمة لمعالجة المعاملات؛
- أن أدوات الرقابة العامة الأخرى ذات الصلة تمتاز بالفاعلية.

وقد تتضمن تلك الاختبارات أيضاً تحديد أنه لم تطرأ تغييرات على البرامج، كما هو الحال عندما تستخدم المنشأة حزم تطبيقات برمجية دون تعديلها أو صيانتها. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بإجراء فحص مادي للسجل الخاص بإدارة أمن تقنية المعلومات للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم حدوث وصول غير مصرح به أثناء الفترة.

⁴ معيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة 10(ب))

30أ. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر المراجع اختبار فاعلية فحص مستخدمٍ لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي قام به المستخدم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل المراجع. وتوصّف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

31أ. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن أدلة المراجعة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع أدلة المراجعة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة (وبشكل خاص، أدوات الرقابة على التغييرات).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة 11)

32أ. قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراجع، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، فإنه إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على أداة رقابة خلال فترة معينة، فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تتضمن هذه الاختبارات اختبارات لمتابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة 12(ب))

33أ. من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة أولية، ما يلي:

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

34أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة 13)

35أ. في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أدوات الرقابة التي تغيرت بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة 14(أ))

36. قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بحيث لا يعد هناك أساس لاستمرار الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تتيح للمنتشأة الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات أو حسابها بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

أدوات الرقابة التي لم تتغير بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة 14(ب))

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

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

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

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضاً أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة 14(ب).

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

- قصور بيئة الرقابة.
- قصور متابعة أدوات الرقابة.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة ذات الصلة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- قصور أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

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

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين 16، 17)

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

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

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرة 18)

42. تتطلب الفقرة 18 أن يصمم المراجع وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة. ويعكس هذا المتطلب حقيقة أن: (أ) تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي فإنه قد لا يتعرف على جميع مخاطر التحريف الجوهري؛ (ب) وثمة محدودية ملازمة للرقابة الداخلية، من بينها تجاوز الإدارة لها.

43أ. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

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

44أ. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويحدد معيار المراجعة (520) 5 متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

45أ. تُعد طبيعة الخطر والإقرار ذات صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود إقرار أو حدوثه على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمّناً.

46أ. نظراً لأن تقييم خطر التحريف الجوهرى يأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية، فقد تكون هناك حاجة لزيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسباً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

47أ. عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (500).⁶

النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية (راجع: الفقرة 19)

48أ. تُعد إجراءات المصادقة الخارجية في كثير من الأحيان ذات صلة عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكن لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضاً تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود ظروف معينة. فعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالإقرار المتعلق بالفصل الزمني بين إيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة ما يلي:

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

⁵ معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية"

⁶ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 10

49أ. رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بإقرارات معينة، توجد بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. فعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

50أ. قد يرى المراجع أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم تنفيذها لغرض واحد 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.

51أ. من بين العوامل التي قد تساعد المراجع في تحديد ما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع - قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قُدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
 - قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد - فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:
 - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
 - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
 - قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
 - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
 - قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.
- وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.
- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة المقصود - إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية (راجع: الفقرة 20)

52أ. تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية التقرير المالي للمنشأة ومخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بها.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة 21)

53أ. تتطلب الفقرة 21 من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراجع مباشرةً من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا علم المراجع بتعرض الإدارة لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين 22، 23)

54أ. في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوريق لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملاءمة هذه الأدلة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة 22)

55أ. قد يرى المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

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

56أ. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

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

57أ. قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساس فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

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

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

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

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

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة 23)

58أ. عندما يخلص المراجع إلى أن الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ أولي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة 24)

59أ. يتضمن تقيوم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

تقيوم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات 25-27)

60أ. إن مراجعة القوائم المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

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

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقيوم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في المخاطر المقيّمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإقرارات المتعلقة بها. ويحتوي معيار المراجعة (315) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.⁷

61أ. لا يمكن للمراجع أن يفترض أن حدوث غش أو خطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثم، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريف ما على مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

62أ. يتأثر حكم المراجع فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

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

⁷ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

التوثيق (راجع: الفقرة 28)

أ63. إن شكل ومدى توثيق أعمال المراجعة هو أمر خاضع للحكم المهني، ويتأثر بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة فيها.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (402): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (402)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (402)

اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
5-1	نطاق هذا المعيار
6	تاريخ السريان
7	الأهداف
8	التعريفات
	المتطلبات
14-9	التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية
17-15	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة
18	التقارير من النوع (1) والنوع (2) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن
19	الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنقّدة في المنشأة الخدمية
22-20	التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
23أ-1أ	التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية
39أ-24أ	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة
40أ	التقارير من النوع (1) والنوع (2) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن
41أ	الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنقّدة في المنشأة الخدمية
44أ-42أ	التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في مناقشة كيفية تطبيق مراجع المنشأة المستفيدة لمعيار المراجعة (315)¹ ومعيار المراجعة (330)² عند التوصل إلى فهم للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، يكفي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابة لتلك المخاطر.
 2. تقوم العديد من المنشآت بإسناد جوانب من أعمالها لمؤسسات تقدم خدمات، وتتراوح هذه الجوانب من تنفيذ مهمة محددة، تحت إشراف المنشأة، إلى الإحلال الكامل لوحدة أعمال المنشأة أو أقسامها، مثل قسم الالتزام الزكوي والضريبي. ويكون العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات جزءاً لا يتجزأ من العمليات التجارية للمنشأة؛ لكن تلك الخدمات ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة.
 3. تُعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، ذي الصلة بالتقرير المالي. وبالرغم من أن معظم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من المرجح أن تتعلق بالتقرير المالي، فقد توجد أدوات رقابة أخرى قد تكون أيضاً ذات صلة بالمراجعة، مثل أدوات الرقابة على حماية الأصول. وتُعد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة ذي الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:
 - (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة المستفيدة التي تُعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة؛
 - (ب) الإجراءات، في كل من تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛
 - (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة، سواءً في شكلها الإلكتروني أو اليدوي، والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة التي تُستخدم لإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات غير الصحيحة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام؛
 - (د) كيفية تسجيل نظام معلومات المنشأة المستفيدة للأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛
 - (هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛
 - (و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة.
 4. تتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة.
 5. لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية والمقتصرة على معالجة معاملات مصرح بها بشكلي محدد من قبل المنشأة لحسابها في تلك المؤسسات المالية، مثل معالجة معاملات حساب جارٍ من قبل بنك أو معالجة معاملات أوراق مالية من قبل وسيط في السوق المالية. ولا ينطبق هذا المعيار كذلك على مراجعة المعاملات الناتجة عن حصص الملكية المالية في المنشآت الأخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشروعات المشتركة، عندما تتم المحاسبة عن حصص الملكية والتقرير عنها لأصحابها.
- تاريخ السريان
6. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

الأهداف

7. تتمثل أهداف مراجع المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي:
- (أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛
- (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابةً لتلك المخاطر.

التعريفات

8. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني الميَّنة أدناه:
- (أ) أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.
- (ب) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (1)): هو تقرير يشمل:
- (1) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛
- (2) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.
- (ج) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (2)): هو تقرير يشمل:
- (1) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛
- (2) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:
- أ. رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
- ب. وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
- (د) مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
- (هـ) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات منشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.
- (و) نظام المنشأة الخدمية: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصورها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.
- (ز) منشأة خدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.
- (ح) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.
- (ط) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

المتطلبات

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

9. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (315)،³ أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين 1، 2)

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، وأهمية تلك الخدمات للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة: (راجع: الفقرات 3-5)

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي قامت بمعالجتها المنشأة الخدمية أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية: (راجع: الفقرة 6)

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة: (راجع: الفقرة 7)

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات 8-11)

10. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (315)،⁴ أن يُقوِّم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة المستفيدة التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تُطبق على المعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات 12-14)

11. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يحدد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

12. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة غير قادر على التوصل إلى فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة، فيجب عليه أن يتوصل إلى ذلك الفهم من خلال إجراء واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (1) أو النوع (2)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، للحصول على معلومات محددة؛ أو

(ج) زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية؛ أو

(د) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات 15-20)

استخدام تقرير من النوع (1) أو النوع (2) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية

13. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند تحديد كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يوفرها تقرير من النوع (1) أو النوع (2)، أن يكون راضياً عما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية لمراجع المنشأة الخدمية واستقلاله عن تلك المنشأة؛

(ب) كفاية المعايير التي صدر بموجبها التقرير من النوع (1) أو النوع (2). (راجع: الفقرة 21):

14. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (1) أو النوع (2) كأحد أدلة المراجعة لدعم فهمه لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، فيجب عليه:

³ معيار المراجعة (315)، الفقرة 11

⁴ معيار المراجعة (315)، الفقرة 12

(أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. (راجع: الفقرتين 22، 23)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

15. عند الاستجابة للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعيار المراجعة (330)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة:

(أ) تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة؛ وإذا لم تكن كذلك،

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ تلك الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرات 24-28)

اختبارات أدوات الرقابة

16. عندما يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (2)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ج) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرتين 29، 30)

استخدام تقرير من النوع (2) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية

17. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط، وفقاً للفقرة 16(أ)، لاستخدام تقرير من النوع (2) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر، وذلك عن طريق:

(أ) تقييم ما إذا كان وصف أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية وتصميمها وفعاليتها التشغيلية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات، وإذا كانت قد قامت بذلك، فإنه يتم اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛

(ج) تقييم مدى كفاية الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات؛

(د) تقييم ما إذا كانت اختبارات أدوات الرقابة التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية ونتائجها، كما هي موضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، تُعد ذات صلة بالإقرارات الواردة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة وتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. (راجع: الفقرات 31-39)

التقارير من النوع (1) والنوع (2) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن

18. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (1) أو النوع (2) يستبعد الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من الباطن وكانت تلك الخدمات ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن. (راجع: الفقرة 40)

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفّذة في المنشأة الخدمية

19. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات غير مُصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى لهذه الحالات. ويجب عليه أن يُقوّم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة وتقريره. (راجع: الفقرة 41أ)

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

20. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (705)⁵ إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية والتي لها صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (راجع: الفقرة 42أ)

21. لا يجوز لمراجع المنشأة المستفيدة الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت هذه الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يوضح تقرير مراجع المنشأة المستفيدة أن تلك الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن رأي المراجعة. (راجع: الفقرة 43أ)

22. إذا كانت الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية ذات صلة بفهم تعديل في رأي مراجع المنشأة المستفيدة، فإن تقرير مراجع المنشأة المستفيدة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة 44أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة 9)

1أ. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من مجموعة متنوعة من المصادر، مثل:

- كتيبات تعليمات المستخدم.
- النظرات العامة على النظام.
- كتيبات التعليمات الفنية.
- العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.
- تقارير المنشآت الخدمية، أو وظيفة المراجعة الداخلية، أو السلطات التنظيمية حول أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
- تقارير مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك خطابات الإدارة، إذا كانت متاحة.

2أ. قد تكون المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال التجربة السابقة لمراجع المنشأة المستفيدة مع المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، من خلال الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة الأخرى، مفيدة أيضاً في التوصل إلى فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وقد يكون ذلك مفيداً بوجه خاص إذا كانت الخدمات وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية المطبقة على تلك الخدمات نمطية إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 9(أ))

3أ. قد تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية، كتلك التي تعالج المعاملات وتحافظ على المساءلة المرتبطة بها، أو التي تسجل المعاملات وتعالج البيانات المرتبطة بها. ومن بين المنشآت الخدمية التي تقدم مثل هذه الخدمات، على سبيل المثال، أقسام الودائع في البنوك التي تستثمر

⁵ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 6

وتخدم الأصول لصالح خطط منافع الموظفين أو لصالح خطط أخرى؛ ومصاريف الرهن التي تخدم الرهون لصالح الآخرين؛ ومقدمي خدمات التطبيقات الذين يقدمون حزم تطبيقات برمجية وبيئة تكنولوجية تمكن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

4أ. من أمثلة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية، والتي تعد ذات صلة بالمراجعة:

- صون السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة.
- إدارة الأصول.
- إنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها، كوكيل عن المنشأة المستفيدة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

5أ. قد تستخدم المنشآت الأصغر خدمات خارجية لإمسك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، دفع ضرائب الرواتب) وصون السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفى استخدام منشأة خدمية لإعداد القوائم المالية للمنشآت الأصغر إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.⁶

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 9(ب))

6أ. قد تضع المنشأة الخدمية سياسات وإجراءات تؤثر على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة جزئياً على الأقل من الناحية المادية والتشغيلية عن المنشأة المستفيدة. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تقوم بمعالجتها للمنشأة المستفيدة. وفي حالات معينة، قد لا تبدو المعاملات التي تمت معالجتها والحسابات التي تأثرت بالمنشأة الخدمية جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة المستفيدة، إلا أن طبيعة المعاملات التي تمت معالجتها قد تكون مهمة وقد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أن فهم أدوات الرقابة يُعد ضرورياً في ظل الظروف القائمة.

درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة 9(ج))

7أ. تعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة أيضاً على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستفيدة. وتشير درجة التفاعل إلى مدى قدرة المنشأة المستفيدة على تطبيق، ومدى اختيارها لتطبيق، أدوات رقابة فعالة على المعالجة التي تنفذها المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل كبيرة بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية عندما تقوم المنشأة المستفيدة بتفويض المعاملات وتقوم المنشأة الخدمية بالمعالجة وإجراء المحاسبة لتلك المعاملات. ففي هذه الظروف، قد يكون من المناسب عملياً أن تقوم المنشأة المستفيدة بتطبيق أدوات رقابة فعالة على تلك المعاملات. ومن ناحية أخرى، فعندما تقوم المنشأة الخدمية بإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة أو عندما تقوم مبدئياً بتسجيل هذه المعاملات ومعالجتها والمحاسبة عنها، تكون درجة التفاعل أقل بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. وفي هذه الظروف، قد تكون المنشأة المستفيدة غير قادرة على تطبيق، أو قد تختار عدم تطبيق، أدوات رقابة فعالة على هذه المعاملات في المنشأة المستفيدة، وقد تعتمد على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 9(د))

8أ. قد ينص العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية على أمور مثل:

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستفيدة والمسؤوليات عن إنشاء المعاملات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنشأة الخدمية؛
- تطبيق متطلبات السلطات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها، أو الاطلاع عليها؛
- التعويض، إن وجد، الذي سيقدم للمنشأة المستفيدة في حالة حدوث فشل في الأداء؛

⁶ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات 4 وأ4-5

- ما إذا كانت المنشأة الخدمية ستقدم تقريراً بشأن أدائها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا التقرير سيكون تقريراً من النوع (1) أو النوع (2).
- ما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة له الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية التي تخص المنشأة المستفيدة والتي تحتفظ بها المنشأة الخدمية والمعلومات الأخرى اللازمة للقيام بالمراجعة؛
- ما إذا كانت الاتفاقية تسمح بالاتصال المباشر بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية.

9. توجد علاقة مباشرة بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة، وبين المنشأة الخدمية ومراجع المنشأة الخدمية. ولا تُنشئ هذه العلاقات بالضرورة علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية. وفي حالة عدم وجود تلك العلاقة المباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، فتتم الاتصالات عادةً فيما بينهما من خلال المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أيضاً إنشاء علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، ولكن مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات المسلكية واعتبارات السرية ذات الصلة. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، أن يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ إجراءات نيابةً عنه، مثل:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تطبيق الإجراءات الأساس على معاملات المنشأة المستفيدة وأرصدها المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

10. بشكل عام، يحظى المراجعون في القطاع العام بحقوق اطلاع واسعة وفقاً للأنظمة الموضوعية. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها مثل تلك الحقوق، على سبيل المثال، عندما يكون مقر المنشأة الخدمية في دولة أخرى. ففي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر من مراجع القطاع العام أن يتوصل إلى فهم للنظام المعمول به في تلك الدولة لتحديد ما إذا كان من الممكن الحصول على حقوق اطلاع مناسبة. وقد يحصل أيضاً مراجع القطاع العام على حقوق اطلاع، أو قد يطلب من المنشأة المستفيدة أن تضيف هذه الحقوق في أي ترتيبات تعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

11. يمكن أيضاً لمراجع القطاع العام الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 10)

12. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تفرض على خدمات المنشأة الخدمية أدوات رقابة يمكن أن يختبرها مراجع المنشأة المستفيدة وأن تمكنه من استنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية لجميع أو لبعض القرارات ذات الصلة، بغض النظر عن أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية. وإذا قامت المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، باستخدام منشأة خدمية لمعالجة معاملات رواتبها، فقد تفرض المنشأة المستفيدة أدوات رقابة على تقديم معلومات الرواتب واستلامها يمكن أن تمنع أو تكشف التحريفات الجوهرية. وقد تتضمن هذه الأدوات:

• مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بتقارير المعلومات المستلمة منها بعد معالجة البيانات.

• إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية ومراجعة المبلغ الإجمالي للرواتب للتأكد من مدى معقوليته.

13. في هذه الحالة، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يختبر أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة المستفيدة على معالجة الرواتب، الأمر الذي من شأنه أن يوفر له أساساً لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية فيما يتعلق بالإقرارات ذات الصلة بمعاملات الرواتب.

14. وفقاً لما تمت الإشارة إليه في معيار المراجعة (315)⁷، فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يرى مراجع المنشأة المستفيدة أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفتات معاملات وأرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها غالباً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وتوجد خصائص المعالجة الآلية تلك، بصفة خاصة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية. وفي مثل هذه الحالات، تكون

⁷ معيار المراجعة (315)، الفقرة 30

أدوات رقابة المنشأة المستفيدة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويكون مراجع المنشأة المستفيدة مطالباً بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة وتقويمها، وفقاً للفقرتين 9 و10 من هذا المعيار.

الإجراءات الإضافية عند صعوبة الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة 12)

15أ. إن قرار مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالإجراء الذي سيقوم بتنفيذه، بمفرده أو مع غيره، من بين الإجراءات الواردة في الفقرة 12 للحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتعلق باستخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية، قد يتأثر بأمور مثل:

- حجم كل من المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية؛
- تعقد المعاملات في المنشأة المستفيدة، وتعقد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية؛
- موقع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، قد يقرر مراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه، إذا كانت المنشأة الخدمية في موقع بعيد)؛
- ما إذا كان من المتوقع أن يزود الإجراء (الإجراءات) مراجع المنشأة المستفيدة، بشكل فاعل، بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

16أ. يمكن للمنشأة الخدمية أن تكلف مراجعاً بإعداد تقرير عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية (تقرير من النوع (1)) أو عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية وفعاليتها التشغيلية (تقرير من النوع (2)). ويمكن إصدار التقارير التي من النوع (1) أو النوع (2) وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3402)⁸ أو وفقاً لمعايير صادرة من هيئة معتمدة أو مصرح لها بإصدار المعايير (والتي قد تضع أسماءً مختلفة لهذه التقارير، مثل التقارير من النوع (أ) أو النوع (ب)).

17أ. يعتمد توفير تقرير من النوع (1) أو النوع (2) بشكل عام على ما إذا كان العقد المبرم بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة ينص على تقديم مثل هذه التقارير من المنشأة الخدمية. وقد تختار المنشأة الخدمية أيضاً، لأسباب عملية، أن تجعل التقارير من النوع (1) أو النوع (2) متاحة للمنشآت المستفيدة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تكون التقارير من النوع (1) أو النوع (2) متاحة للمنشآت المستفيدة.

18أ. في بعض الظروف، قد تقوم المنشأة المستفيدة بإسناد عمل واحد أو أكثر من وحدات أعمالها أو أقسامها المهمة إلى منشأة خدمية واحدة أو أكثر، مثل أعمال التخطيط والالتزام الزكوي والضريبي بشكل كامل، أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة. ونظراً لأنه قد لا يتوفر تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في هذه الظروف، فقد تكون زيارة المنشأة الخدمية في تلك الحالة أكثر الإجراءات فاعلية لمراجع المنشأة المستفيدة من أجل فهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، إذ من المرجح أن يكون هناك تفاعل مباشر بين إدارة المنشأة المستفيدة وإدارة المنشأة الخدمية.

19أ. قد تتم الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات اللازمة عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية. وفي حالة صدور تقرير من النوع (1) أو النوع (2)، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ هذه الإجراءات لأن مراجع المنشأة الخدمية له علاقات قائمة مع المنشأة الخدمية. وقد يجد مراجع المنشأة المستفيدة الذي يستعين بعمل مراجع آخر الإرشادات المقدمة في معيار المراجعة (600)⁹ مفيدة، حيث إنها تتعلق بفهم المراجع الآخر (بما في ذلك استقلالته وكفاءته المهنية) وإشراك مراجع آخر في التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى العمل، وفي تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

20أ. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تستخدم منشأة خدمية، والتي بدورها تستخدم منشأة خدمية من الباطن لتقديم بعض الخدمات التي تقدمها للمنشأة المستفيدة والتي هي جزء من نظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون المنشأة الخدمية من الباطن كياناً منفصلاً عن المنشأة الخدمية أو قد تكون على علاقة بالمنشأة الخدمية. وقد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة للنظر في أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام منشأة خدمية واحدة من الباطن أو أكثر، فإن التفاعل بين

⁸ المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3402) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"

⁹ تنص الفقرة 2 من معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" على ما يلي: "قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يشرك ذلك المراجع مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة..." وانظر أيضاً الفقرة 19 من معيار المراجعة 600.

أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية يمتد ليشمل التفاعل بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن. وتُعد درجة هذا التفاعل وأيضاً الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن من أهم العوامل التي ينبغي لمراجع المنشأة المستفيدة النظر فيها عند تحديد أهمية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

استخدام تقرير من النوع (1) أو النوع (2) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين 13، 14)

21أ. يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر عن مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المهنية التي يتبعها مراجع المنشأة الخدمية أو من محاسبين قانونيين آخرين، وأن يستفسر عما إذا كان مراجع المنشأة الخدمية يخضع لإشراف تنظيمي. وقد يكون مراجع المنشأة الخدمية من الممارسين للمهنة في دولة تطبق معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية، ويمكن أن يحصل مراجع المنشأة المستفيدة على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المخولة بوضع المعايير.

22أ. يمكن لتقرير من نوع (1) أو النوع (2)، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالمنشأة المستفيدة، مساعدة مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) جوانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية من الباطن؛

(ب) مسار المعاملات المهمة في المنشأة الخدمية لتحديد النقاط في مسار المعاملات التي يمكن أن تحدث فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(ج) أهداف الرقابة في المنشأة الخدمية ذات الصلة بإقرارات القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(د) ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تم تصميمها وتطبيقها بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، أخطاء المعالجة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

ويمكن أن يساعد تقرير من النوع (1) أو النوع (2) مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم كافٍ للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومع ذلك، فإن التقرير من النوع (1) لا يوفر أي أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

23أ. يمكن لتقرير من النوع (1) أو النوع (2)، في تاريخ أو لفترة خارج فترة التقرير للمنشأة المستفيدة، أن يساعد مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم مبدئي لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية إذا كان التقرير تدعمه معلومات إضافية حالية من مصادر أخرى. وإذا كان وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة في تاريخ أو لفترة تسبق بداية الفترة الخاضعة للمراجعة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة تنفيذ إجراءات لتحديث المعلومات الواردة في تقرير من النوع (1) أو النوع (2)، مثل:

- مناقشة التغييرات في المنشأة الخدمية مع موظفي المنشأة المستفيدة الذين يشغلون مراكز تُمكّنهم من معرفة تلك التغييرات؛ أو
- فحص الوثائق والمراسلات الحالية الصادرة من المنشأة الخدمية؛ أو
- مناقشة التغييرات مع موظفي المنشأة الخدمية.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة 15)

24أ. يعتمد ما إذا كان استخدام منشأة خدمية يزيد من خطر التحريف الجوهري في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات المقدمة وأدوات الرقابة المطبقة على هذه الخدمات؛ وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام منشأة خدمية من خطر التحريف الجوهري للمنشأة المستفيدة، خاصةً إذا كانت المنشأة المستفيدة نفسها لا تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل إنشاء المعاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو لا تمتلك الموارد الكافية (على سبيل المثال، نظام تقنية المعلومات).

25أ. عندما تحتفظ المنشأة الخدمية بعناصر مهمة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة، فإن الاطلاع المباشر على تلك السجلات قد يكون ضرورياً لتمكين مراجع المنشأة المستفيدة من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمل أدوات الرقابة المطبقة على تلك السجلات أو لتأكيد المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو لكلا الأمرين. وقد ينطوي هذا الاطلاع إما على الفحص المادي للسجلات الموجودة في مقر المنشأة الخدمية أو الاستعلام عن السجلات المحتفظ بها إلكترونياً من المنشأة المستفيدة أو من مكان آخر، أو القيام بكلا

الأمرين. وعند تحقق الاطلاع المباشر بشكل إلكتروني، فقد يحصل مراجع المنشأة المستفيدة بالتالي على أدلة فيما يتعلق بكفاية أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية على اكتمال وسلامة بيانات المنشأة المستفيدة التي تُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عنها.

26أ. عند تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل الأصول التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية أو المعاملات التي تنفذها المنشأة الخدمية بالنيابة عن المنشأة المستفيدة، فقد يضع مراجع المنشأة المستفيدة في اعتباره تنفيذ الإجراءات الآتية:

(أ) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي بحوزة المنشأة المستفيدة: تتحدد إمكانية الاعتماد على هذا المصدر حسب طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة التي بحوزة المنشأة المستفيدة. وقد لا تحتفظ المنشأة المستفيدة في بعض الحالات بسجلات أو وثائق مستقلة تفصيلية للمعاملات المحددة التي تتم بالنيابة عنها.

(ب) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية: قد يتم النص على حق مراجع المنشأة المستفيدة في الاطلاع على سجلات المنشأة الخدمية ضمن الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أن يستخدم مراجع المنشأة المستفيدة مراجعاً آخر، نيابةً عنه، للاطلاع على سجلات المنشأة المستفيدة المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

(ج) الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية: عندما تحتفظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فقد تمثل مصادقة المنشأة الخدمية المؤيدة لسجلات المنشأة المستفيدة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، عند الاستعانة بمنشآت خدمية متعددة، مثل مدير استثمار وأمين حفظ، وتحتفظ هذه المنشآت الخدمية بسجلات مستقلة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الحصول على مصادقة بشأن الأرصدة لدى هذه المنشآت لأغراض مقارنة هذه المعلومات بالسجلات المستقلة للمنشأة المستفيدة.

وفي حالة عدم احتفاظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المنشأة الخدمية تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الظروف، يمكن أن ينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للحصول على الأدلة المستقلة.

(د) تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة أو للتقارير المستلمة من المنشأة الخدمية: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية تبعاً لمستوى الإقرار، وأن تتأثر بمدى ودرجة تفصيل المعلومات المتاحة.

27أ. قد يقوم مراجع آخر بتنفيذ إجراءات تُعد في طبيعتها أساسية لصالح مراجعي المنشأة المستفيدة. وقد يتضمن مثل هذا الارتباط قيام مراجع آخر بتنفيذ إجراءات متفق عليها بين المنشأة المستفيدة ومراجعها وبين المنشأة الخدمية ومراجعها. ويتم فحص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات التي نفذها المراجع الآخر من قبل مراجع المنشأة المستفيدة لتحديد ما إذا كانت تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وإضافة لذلك، قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو متطلبات مفروضة من خلال ترتيبات تعاقدية، ينفذ مراجع المنشأة الخدمية بموجبها إجراءات محددة تُعد أساسية بطبيعتها. وقد يستخدم مراجعو المنشأة المستفيدة نتائج تطبيق الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آرائهم في المراجعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المفيد لمراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية أن يتفقا، قبل تنفيذ الإجراءات، على توثيق أعمال المراجعة أو الاطلاع على هذا التوثيق الذي سيتم تقديمه لمراجع المنشأة المستفيدة.

28أ. في ظروف معينة، خاصة عندما تسند المنشأة المستفيدة بعض أو كل مهامها المالية إلى منشأة خدمية، قد يواجه مراجع المنشأة المستفيدة موقفاً يكون فيه جزء كبير من أدلة المراجعة موجوداً لدى المنشأة الخدمية. وهنا قد تدعو الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس في المنشأة الخدمية من قبل مراجع المنشأة المستفيدة أو مراجع آخر نيابةً عنه. وقد يقدم مراجع المنشأة الخدمية تقريراً من النوع (2) وقد يقوم كذلك بتنفيذ إجراءات أساس نيابةً عن مراجع المنشأة المستفيدة. ولا تغير حقيقة إشراك مراجع آخر من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. وبناءً عليه، فإن نظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة بحاجة لتنفيذ إجراءات أساس إضافية، يتضمن مشاركة مراجع المنشأة المستفيدة في التوجيه والإشراف والأداء للإجراءات الأساس التي يؤديها المراجع الآخر، أو إعطاء دليل على ذلك.

29أ. يتطلب معيار المراجعة (330)¹⁰ من مراجع المنشأة المستفيدة أن يصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة في ظروف معينة. وفي سياق استخدام منشأة خدمية، ينطبق هذا المتطلب عندما:

- (أ) يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لمخاطر التحريف الجوهري توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي أن مراجع المنشأة المستفيدة ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو
- (ب) لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها، أو عند اقترانها باختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة، أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

30أ. في حالة عدم توفر تقرير من النوع (2)، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب تكليف مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير من النوع (2) يتضمن اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، أو يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية لاختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أيضاً زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا وافقت المنشأة الخدمية على ذلك. وتعتمد تقييمات مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على الأدلة المشتركة التي يوفرها عمل المراجع الأخر والإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة المستفيدة بنفسه.

استخدام تقرير من النوع (2) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (راجع: الفقرة 17)

31أ. قد يتم إعداد تقرير من النوع (2) لتلبية احتياجات عدة مراجعين مختلفين للمنشأة المستفيدة؛ ولذلك فإن اختبارات أدوات الرقابة والنتائج الموضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا تكون ذات صلة بالإقرارات التي تعد مهمة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ويتم تقييم اختبارات أدوات الرقابة ذات الصلة ونتائجها لتحديد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية يقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. وفي سبيل القيام بذلك، قد يأخذ مراجع المنشأة المستفيدة في الحسبان العوامل الآتية:

- (أ) الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة والوقت المنقضي منذ تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة؛
- (ب) نطاق عمل مراجع المنشأة الخدمية والخدمات والآليات التي تمت تغطيتها، وأدوات الرقابة التي تم اختبارها والاختبارات التي تم تنفيذها، والطريقة التي ترتبط بها أدوات الرقابة المختبرة بأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة؛
- (ج) نتائج اختبارات أدوات الرقابة ورأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

32أ. بالنسبة لإقرارات معينة، كلما قلت الفترة التي يغطيها اختبار معين وطالت الفترة المنقضية منذ أداء الاختبار، قلت أدلة المراجعة التي قد يوفرها الاختبار. وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (2) بفترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فقد يستنتج مراجع المنشأة المستفيدة أن التقرير من النوع (2) يوفر أدلة مراجعة أقل إذا كان هناك تداخل بسيط بين الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (2) والفترة التي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يستند بشأنها على التقرير. وفي هذه الحالة، فإن التقرير من النوع (2) الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة مراجعة إضافية. وفي حالات أخرى، قد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أنه من الضروري تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذها، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

33أ. قد يكون من الضروري أيضاً لمراجع المنشأة المستفيدة أن يحصل على أدلة إضافية بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية خارج الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (2)، أو أن يحدد المزيد من إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. وقد تشمل العوامل ذات الصلة، في تحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يلزم الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية، ما يلي:

¹⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 8

- أهمية مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات؛
 - أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولى، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين؛
 - درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛
 - طول الفترة المتبقية؛
 - الحد الذي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة؛
 - فاعلية بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.
- 34أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة المستفيدة لأدوات الرقابة.
- 35أ. إذا كانت فترة الاختبارات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية تقع بالكامل خارج فترة التقرير المالى للمنشأة المستفيدة، فلن يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الاعتماد على تلك الاختبارات لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية، لأنها لا توفر أدلة عن فاعلية تلك الأدوات في فترة المراجعة الحالية، إلا إذا تم تنفيذ إجراءات أخرى.
- 36أ. في ظروف معينة، قد تكون الخدمة التي تقدمها المنشأة الخدمية مصممة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستقوم بتنفيذ أدوات رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصميم الخدمة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستكون لديها أدوات رقابة مطبقة لأجل التصريح بالمعاملات قبل إرسالها إلى المنشأة الخدمية لمعالجتها. وفي مثل هذه الحالة، يمكن أن يتضمن وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وصفاً لأدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة. وينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة ملائمة للخدمة المقدمة للمنشأة.
- 37أ. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يعتقد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، على سبيل المثال، إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية لا يتضمن وصفاً لاختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وما ترتب عليها من نتائج، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يعزز فهمه لإجراءات مراجع المنشأة الخدمية واستنتاجاته عن طريق الاتصال بالمنشأة الخدمية، عبر المنشأة المستفيدة، لطلب إجراء مناقشة مع مراجع المنشأة الخدمية حول نطاق ونتائج عمله. كما يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، إذا رأى ضرورة لذلك، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية. وفي حالات أخرى، قد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، أو مراجع آخر بناءً على طلب من مراجع المنشأة المستفيدة، بتنفيذ مثل هذه الإجراءات.
- 38أ. يحدد التقرير من النوع (2) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية نتائج الاختبارات، بما في ذلك الاستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة. لكن الاستثناءات التي يشير لها مراجع المنشأة الخدمية أو الرأي المعدل في التقرير من النوع (2) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لا يعني بشكل تلقائي أن التقرير من النوع (2) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لن يكون مفيداً لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرى. وبدلاً من ذلك، فإن الاستثناءات والأمور التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل في التقرير من النوع (2) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية، يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لاختبار أدوات الرقابة الذي نفذه مراجع المنشأة الخدمية. وقد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، عند نظره في الاستثناءات والأمور التي أدت إلى إبداء رأي معدل، بمناقشة تلك الأمور مع مراجع المنشأة الخدمية. ويتوقف هذا التواصل على اتصال المنشأة المستفيدة بالمنشأة الخدمية والحصول على موافقتها على إجراء هذا التواصل.

الإبلاغ بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة

- 39أ. يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ، كتابةً وفي الوقت المناسب، كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة.¹¹ كما يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ المستوى الإداري المناسب في الوقت المناسب بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراجع المنشأة المستفيدة ما يكفي من الأهمية

¹¹ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرتان 9 و 10

لجعلها جديرة باهتمام الإدارة.¹² ومن بين الأمور التي قد يحددها مراجع المنشأة المستفيدة أثناء المراجعة، والتي يمكن إبلاغها لكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة المستفيدة، ما يلي:

- أية متابعة لأدوات الرقابة يمكن تطبيقها بمعرفة المنشأة المستفيدة، بما في ذلك تلك المحددة نتيجة الحصول على تقرير من النوع (1) أو النوع (2):
- الحالات التي تتم الإشارة فيها في التقرير من النوع (1) أو النوع (2) إلى أدوات الرقابة المُكتملة في المنشأة المستفيدة، مع عدم تطبيق تلك الأدوات في المنشأة المستفيدة؛
- أدوات الرقابة التي قد تكون هناك حاجة إليها في المنشأة الخدمية والتي لا يبدو أنه قد تم تطبيقها أو التي لم يغطها تقرير من النوع (2) بشكل محدد.

التقارير من النوع (1) والنوع (2) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن (راجع: الفقرة 18)

40أ. في حالة استخدام المنشأة الخدمية لمنشأة خدمية من الباطن، فإن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد يتضمن أو يستبعد أهداف الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية من الباطن وأدوات الرقابة المرتبطة بها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية. وتُعرف هاتان الطريقتان لإعداد التقرير باسم الطريقة الشاملة وطريقة الاستثناء، على الترتيب. وإذا استبعد التقرير من النوع (1) أو النوع (2) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وكانت الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمنشأة الخدمية من الباطن. وتتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة. ويساعد تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة 9 مراجع المنشأة المستفيدة في تحديد تأثير المنشأة الخدمية من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي ينبغي تنفيذه.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفذة في المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 19)

41أ. قد تكون المنشأة الخدمية مطالبة بموجب شروط العقود المبرمة مع المنشآت المستفيدة بالإفصاح للمنشآت المستفيدة المتضررة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات لم يتم تصحيحها، يمكن نسبتها إلى إدارة أو موظفي المنشأة الخدمية. ووفقاً لمطالبات الفقرة 19، فإن مراجع المنشأة المستفيدة يقدم استفسارات لإدارة المنشأة المستفيدة عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً بأي أمور من ذلك القبيل، ويقوم ما إذا كان لأي من الأمور التي تم التقرير عنها من المنشأة الخدمية تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي ظروف معينة، قد يطلب مراجع المنشأة المستفيدة معلومات إضافية لإجراء هذا التقييم، وقد يطلب من المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على المعلومات الضرورية.

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة 20)

42أ. عندما لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية والتي تُعد ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فعندئذٍ يوجد قيد على نطاق المراجعة. وقد يكون هذا هو الحال عندما:

- لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة التوصل إلى فهم كافٍ للخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ولا يتوفر لديه الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛ أو
- يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، ولا يكون بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو
- لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إلا من السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية، ولا يستطيع مراجع المنشأة المستفيدة الاطلاع بشكل مباشر على هذه السجلات.

¹² معيار المراجعة (265)، الفقرة 10

ويتوقف إصدار مراجع المنشأة المستفيدة لرأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء رأي على استنتاجه بشأن ما إذا كانت الآثار المحتملة على القوائم المالية آثار جوهرية أو منتشرة.

الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين 21، 22)

43أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقرير مراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

44أ. لا تغير حقيقة استخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة، وفقاً لمعايير المراجعة، عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. ولهذا، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يشير إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية باعتباره أساساً، ولو جزئياً، لرأي مراجع المنشأة المستفيدة في القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يُبدي مراجع المنشأة المستفيدة رأياً معدلاً بسبب رأي معدل في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يُمنع من الإشارة إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية إذا كانت تلك الإشارة تساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (450): تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (450)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (450)

تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الهدف
4	التعريفات
	المتطلبات
5	تجميع التحريفات المكتشفة
7-6	مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة
9-8	الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها
13-10	تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة
14	الإفادات المكتوبة
15	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	تعريف التحريف
6أ-2أ	تجميع التحريفات المكتشفة
9أ-7أ	مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة
13أ-10أ	الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها
28أ-14أ	تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة
29أ	الإفادات المكتوبة
30أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (700) مسؤولية المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، عن استنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرية. ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب بموجب معيار المراجعة (700) في الحسبان تقويمه لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.¹ ويتناول معيار المراجعة (320)² مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ مراجعة للقوائم المالية.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

3. هدف المراجع هو تقويم أثر:

- (أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛
(ب) التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

التعريفات

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

(أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش. (راجع: الفقرة 1أ)

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.

(ب) التحريفات غير المُصَحَّحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

تجميع التحريفات المكتشفة

5. يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات 2أ-6)

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

6. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترائها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة 7أ)

¹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان 10-11.

² معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

- (ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعاً أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (320). (راجع: الفقرة 8)
7. إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المراجع، بالتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على المراجع أن يُنفذ المزيد من إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة. (راجع: الفقرة 9)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

8. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعاً أثناء المراجعة في الوقت المناسب.³ ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات 10-12)
9. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغ عنها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية. (راجع: الفقرة 13)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

10. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (320) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين 14، 15)
11. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي:
- (أ) حجم وطبيعة التحريفات بالمقارنة مع كل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف المحيطة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات 16-22، 24، 25)
- (ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بفترة سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة 23)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

12. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.⁴ ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَّحة. (راجع: الفقرات 26-28)
13. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بالفترة السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

الإفادات المكتوبة

14. يجب على المراجع أن يطلب إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، منفردة وفي مجملها، تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود. (راجع: الفقرة 29)

التوثيق

15. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:⁵ (راجع: الفقرة 30)

(أ) المبلغ الذي سيُنظر إلى التحريفات الأقل منه على أنها تافهة بشكل واضح (فقرة 5)؛

³ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 7

⁴ انظر الحاشية 3.

⁵ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

- (ب) جميع التحريفات المُجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها؛ (الفقرات 5 و8 و12)؛
(ج) استنتاج المراجع ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة 11).

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع: الفقرة 4(أ))

1. يمكن أن تنتج التحريفات من:

- (أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية؛
(ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة، والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لبعض أطر التقرير المالي المنطبقة؛⁶
(ج) تقدير محاسبي غير صحيح ناتج من تجاهل الحقائق أو إساءة تفسيرها بشكل واضح؛
(د) اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير مناسبة؛
(هـ) التصنيف أو التجميع أو التقسيم غير المناسب للمعلومات؛
(و) إغفال ذكر إفصاح ضروري للقوائم المالية لتحقيق عرض عادل يفوق الإفصاحات المطلوبة على نحو خاص في الإطار، وذلك للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.⁷
ويذكر معيار المراجعة (240) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش.⁸

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة 5)

"تافهة بشكل واضح"

2. تتطلب الفقرة 5 من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التافهة بشكل واضح. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا للمصطلح "غير جوهري". فالتحريفات التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كلياً عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها جوهرية، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر تافهًا بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

التحريفات في القوائم الفردية

3. قد يحدد المراجع مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه للمبالغ في القوائم الفردية تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المراجع يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. لكن تحريفات المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة 5 من هذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحريفات المتعلقة بالمبالغ قد لا تكون تافهة بشكل

⁶ على سبيل المثال، تنص الفقرة 42 ح من المعيار الدولي للتقرير المالي (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات"، على ما يلي: "يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة...".

⁷ على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (1) "عرض القوائم المالية"، الفقرة 17(ج)).

⁸ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 11-7.

واضح عندما يتم الحكم عليها بناءً على ضوابط الطبيعة أو الظروف، وإذا لم تكن كذلك، فيتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة 5 من هذا المعيار.

التحريفات في الإفصاحات

4.أ قد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف. ويتم أيضاً تجميع تحريفات الإفصاحات التي لا تُعد تافهة بشكل واضح لمساعدة المراجع في تقييم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة 17أ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهرية.

تجميع التحريفات

5.أ لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين 3أ و4أ، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة 11 من هذا المعيار بتقييم تلك التحريفات منفردة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) لتحديد ما إذا كانت جوهرية.

6.أ لمساعدة المراجع في تقييم تأثير التحريفات المجمعّة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات في الحقائق، والتحريفات الناتجة عن الاجتهادات، والتحريفات المُعمّمة.

- التحريفات في الحقائق هي تحريفات لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الناتجة عن الاجتهادات هي الفروقات الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما فيها تلك المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية (ويشمل ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو غير مناسبة.
- التحريفات المُعمّمة هي أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (530) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعمّمة وتقييم النتائج.⁹

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرتين 6، 7)

7.أ قد لا يكون التحريف حدثاً منعزلاً. ومما يدل على وجود تحريفات أخرى، على سبيل المثال، اكتشاف المراجع لتحريف نشأ بسبب عطل في الرقابة الداخلية، أو بسبب افتراضات أو طرق تقييم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.

8.أ في حالة اقتراب مجموع التحريفات المجمعّة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (320)، فإن خطر تجاوز التحريفات المحتملة غير المكتشفة للأهمية النسبية، عند النظر لها مع مجموع التحريفات المجمعّة أثناء المراجعة، قد يكون أعلى من المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ويمكن أن توجد التحريفات غير المكتشفة بسبب وجود خطر العينة وخطر غير مرتبط بالعينة.¹⁰

9.أ قد يطلب المراجع من الإدارة أن تتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لكي تفهم الإدارة سبب التحريف الذي اكتشفه المراجع، وأن تنفذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي في فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، وأن تُجري تعديلات مناسبة على القوائم المالية. وقد يُقدّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرتين 8، 9)

10.أ يُعدّ الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمراً مهماً، حيث إنه يمكن الإدارة من تقييم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات مُحرّفة، وإعلام المراجع في حال معارضتها، واتخاذ ما يلزم من تصرفات. وعادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقييم التحريفات واتخاذ التصرف الضروري.

⁹ معيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"، الفقرتان 14 و15

¹⁰ معيار المراجعة 530، الفقرة 5(ج)-(د)

11أ. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن تحريفات معينة للإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

12أ. إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراجع، يمكنها من الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية في المستقبل، الذي يسببه التأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة.

13أ. يتطلب معيار المراجعة (700) من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومعروضة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة،¹¹ التي قد تتأثر بفهم المراجع لأسباب عدم قيام الإدارة بإجراء التصحيحات.

تقويم تأثير التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين 10، 11)

14أ. يستند تحديد المراجع للأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (320) في الغالب إلى تقديرات النتائج المالية للمنشأة، نظراً لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة في ذلك الوقت. ولذلك، وقبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المصححة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (320) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.

15أ. يوضح معيار المراجعة 320 أنه يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل خلال التقدم في المراجعة (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح المراجع أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.¹² ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المصححة. ومع ذلك، فإذا قام المراجع بإعادة تقييم للأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (320) (انظر الفقرة 10 من هذا المعيار) وأدى ذلك إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) أقل، فينبغي عندئذٍ إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ ومدى مناسبة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

16أ. يتم النظر في كل تحريف منفرد لمبلغ ما لتقويم تأثير هذا التحريف على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان مستوى الأهمية النسبية قد تم تجاوزه لتلك الفئة المعنية من المعاملات أو لذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، إن وجد.

17أ. بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقويم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة. وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي جوهرياً، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات جوهرياً ما يلي:

- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
- إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.
- الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.
- الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تزاوُل أنشطة تجارية دولية.

¹¹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 12

¹² معيار المراجعة (320)، الفقرة 12

18أ. عند تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد بطبيعتها جوهرية، على النحو المطلوب في الفقرة 11 من هذا المعيار، ينظر المراجع في التحريفات غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. وقد يتم اعتبار تلك التحريفات جوهرية سواءً بمفردها، أو عند اقترانها بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، واعتماداً على التحريفات التي تم اكتشافها في الإفصاحات، قد ينظر المراجع فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة مستمرة أم منتشرة؛ أو

(ب) ما إذا كان عدد من التحريفات التي تم اكتشافها ذا صلة بنفس الأمر، ويمكن أن تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر عند النظر فيها مجتمعة.

ويُعد النظر في التحريفات المجمعة مفيداً أيضاً عند تقييم القوائم المالية وفقاً للفقرة 13(د) من معيار المراجعة (700)، الذي يتطلب من المراجع النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمر المفصّل عنها.

19أ. إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف جوهرى بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل جوهرى، فإن القوائم المالية ككل تُعد محرفة بشكل جوهرى، حتى مع تعويض تأثير ذلك التحريف على الأرباح - وبشكل كامل - عن طريق المبالغة بنفس القدر في المصروفات. وقد يكون من المناسب التعويض عن التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات؛ ولكن يُنظر في مخاطر وجود تحريفات أخرى غير مكتشفة قبل استنتاج أن التعويض عن التحريفات حتى وإن كانت غير جوهرية هو أمر مناسب.¹³

20أ. يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التصنيف جوهرياً تقويم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التصنيف على التعهدات المتعلقة بالديون أو التعهدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود الفردية أو الإجماليات الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسية. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها المراجع أن التحريف في التصنيف لا يعد جوهرياً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقييم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعد التصنيف الخاطى بين البنود في قائمة المركز المالى جوهرياً في سياق القوائم المالية ككل عندما يكون مبلغ التصنيف الخاطى صغيراً بالنسبة لحجم البنود ذات الصلة في قائمة المركز المالى ولا يؤثر التصنيف الخاطى على قائمة الدخل أو النسب الرئيسية.

21أ. قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقويمها على أنها جوهرية، بمفردها أو عند النظر فيها مع التحريفات الأخرى المُجمعة أثناء المراجعة، حتى وإن كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ومن بين الظروف التي قد تؤثر على التقويم المدى الذي يكون للتحريف فيه:

- تأثير على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تأثير على الالتزام بشروط الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ أو
- علاقة بالاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهرى على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية للفترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛ أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقويم المركز المالى للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛ أو
- تأثير على معلومات القطاع المعروضة في القوائم المالية (على سبيل المثال، أهمية الأمر لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة تم تحديده على أنه يؤدي دوراً مهماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛ أو
- تأثير في زيادة أجر الإدارة، على سبيل المثال، عن طريق ضمان الوفاء بمتطلبات منح المكافآت أو الحوافز الأخرى؛ أو
- أهمية فيما يتعلق بفهم المراجع للاتصالات المعروفة سابقاً مع المستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأرباح المتنبأ بها؛ أو

¹³ قد يتطلب التعرف على عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقييم خطر التحريف الجوهرى لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

- علاقة بينود تشمل أطرافاً معينة (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأطراف الخارجية في المعاملة ذات علاقة بأعضاء في إدارة المنشأة)؛ أو
 - صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلّبها إطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص، لكنها بحسب حكم المراجع مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
 - تأثير على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها تحت عنوان "نقاش وتحليل الإدارة" أو "استعراض الأداء التشغيلي والمالي") والتي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (720)¹⁴ مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.
- وهذه الظروف ليست سوى أمثلة؛ ومن غير المرجح أن توجد جميعها في جميع عمليات المراجعة، وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة كاملة. ولا يؤدي وجود أي ظروف كهذه المذكورة أعلاه، بالضرورة، إلى استنتاج أن التحريف جوهري.
22. أوضح معيار المراجعة (240)¹⁵ الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المترتبة على التحريف الذي ينتج، أو قد ينتج، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحريف غير جوهري فيما يتعلق بالقوائم المالية. واعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً أيضاً على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريفات، على سبيل المثال، من:
- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في اجتهادات الإدارة؛ أو
 - إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يُقصد منها حجب الفهم السليم لأمر واردة في القوائم المالية.
- وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة (200)¹⁶.
23. قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقويم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصحّحة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقويم الاتساق من فترة لأخرى.
- اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام*
24. في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقويم ما إذا كان التحريف يعد جوهرياً قد يتأثر أيضاً بمسؤوليات المراجع التي يحددها نظام أو لائحة أو أي أوامر ملزمة أخرى بشأن التقرير عن أمور خاصة، بما في ذلك على سبيل المثال، التقرير عن الغش.
25. علاوةً على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف القانوني، قد تؤثر بشكل خاص على تقييم ما إذا كان بند ما يعد جوهرياً بطبيعته. وينطبق هذا بوجه خاص على البنود التي تتعلق بالالتزام بنظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى.
- إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 12)*
26. في حالة الإبلاغ عن التحريفات غير المُصحّحة لأشخاص يتحملون مسؤوليات إدارية وكان لهؤلاء الأشخاص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليس هناك داع للإبلاغ عن التحريفات مرة أخرى لنفس الأشخاص لما لهم من دور في الحوكمة. ولكن لا بد أن يكون المراجع مقتنعاً بأن إبلاغ الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان المراجع سيقوم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفحتهم في الحوكمة.¹⁷
27. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصحّحة غير الجوهرية بمفردها، يمكن أن يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدد هذه التحريفات وأثرها المالي العام، بدلاً من الإبلاغ بتفاصيل كل تحريف غير مصحح بشكل فردي.

¹⁴ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

¹⁵ معيار المراجعة (240)، الفقرة 36

¹⁶ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"، الفقرة 15

¹⁷ معيار المراجعة (260)، الفقرة 13

28أ. يتطلب معيار المراجعة (260) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي يظلمها (انظر الفقرة 14 من هذا المعيار).¹⁸ ويمكن أن يناقش المراجع مع المكلفين بالحوكمة أسباب الفشل في تصحيح التحريفات والآثار المترتبة عليه، مع مراعاة الحكم على حجم وطبيعة التحريف في ظل الظروف المحيطة، والآثار المحتملة المترتبة عليه فيما يتعلق بالقوائم المالية في المستقبل.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 14)

29أ. نظراً لأن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الجوهرية، فيجب على المراجع أن يطلب منهم تزويده بإفادة مكتوبة حول التحريفات غير المُصَحَّحة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المُصَحَّحة هي تحريفات. ولهذا، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى إفادتهم المكتوبة مثل: "نحن لا نوافق على أن بنود... و... تشكل تحريفاً بسبب [بيان الأسباب]". ومع ذلك، فإن الحصول على هذه الإفادة لا يعفي المراجع من الحاجة إلى تكوين استنتاج حول تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة.

التوثيق (راجع: الفقرة 15)

30أ. إن توثيق المراجع للتحريفات غير المُصَحَّحة قد يأخذ في الحسبان:

- (أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المُصَحَّحة؛
- (ب) تقويم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛
- (ج) تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل شروط الديون).

¹⁸ معيار المراجعة (260)، الفقرة 16(ج)(2)

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (500) أدلة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (500)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (500)

أدلة المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
2-1	نطاق هذا المعيار
3	تاريخ السريان
4	الهدف
5	التعريفات
	المتطلبات
6	أدلة المراجعة الكافية والمناسبة
9-7	المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة
10	اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة
11	عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
4أ-1أ	المصدر الخارجي للمعلومات
29أ-5أ	أدلة المراجعة الكافية والمناسبة
62أ-30أ	المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة
67أ-63أ	اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة
68أ	عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

ينبغي قراءة معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
2. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (315)¹)، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (570)²)، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (520)³)، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (200)⁴ ومعيار المراجعة (330)⁵).

تاريخ السريان

3. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

4. هدف المراجع هو تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة بطريقة تُمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

التعريفات

5. لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
 - (أ) السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفاتر الاستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.
 - (ب) مناسبة (أدلة المراجعة): مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
 - (ج) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.
 - (د) المصدر الخارجي للمعلومات: فرد أو كيان يقدم معلومات استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية، أو معلومات حصل عليها المراجع كأدلة مراجعة، عندما تكون تلك المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين. وعندما يكون من قدم تلك المعلومات فرد أو كيان يعمل بصفته خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية⁶ أو خبيراً للمراجع⁷، فلا يُعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها. (راجع: الفقرات 11-41)
 - (هـ) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

1 معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

2 معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

3 معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية"

4 معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

5 معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

6 معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"، الفقرة 8

7 معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة 6

(و) الكفاية (لأدلة المراجعة): مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

المتطلبات

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

6. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات 51-29)

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

7. عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، يجب على المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. (راجع: الفقرات 30-44)

8. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المراجع، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع: (راجع: الفقرات 45-47)

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات 48-54)

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات 55-58)

(ج) أن يُقَوِّم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة. (راجع: الفقرة 59)

9. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛ (راجع: الفقرتين 60، 61)

(ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع. (راجع: الفقرة 62)

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

10. عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة. (راجع: الفقرات 63-67)

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

11. إذا:

(أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المراجع شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة 68)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المصدر الخارجي للمعلومات (راجع: الفقرة 5(د))

1. أ. قد تشمل مصادر المعلومات الخارجية خدمات التسعير أو الهيئات الحكومية أو المصارف المركزية أو أسواق الأوراق المالية المعترف بها. ومن أمثلة المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من مصادر المعلومات الخارجية:
 - الأسعار والبيانات المتعلقة بالتسعير؛
 - بيانات الاقتصاد الكلي، مثل معدلات البطالة التاريخية والمتوقعة أو معدلات النمو الاقتصادي أو بيانات التعداد السكاني؛
 - البيانات المتعلقة بالتاريخ الائتماني؛
 - البيانات التي تخص صناعات بعينها، مثل مؤشر تكاليف الاستصلاح لصناعات استخراجية معينة أو معلومات نسب المشاهدة أو المعدلات المستخدمة لتحديد إيرادات الإعلانات في صناعة الترفيه؛
 - جداول معدلات الوفيات التي يتم استخدامها لتحديد الالتزامات في قطاعي التأمين على الحياة والمعاشات التقاعدية.
2. أ. تزيد احتمالية أن تكون مجموعة معينة من المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين وتقل احتمالية أن تخضع لتأثير أي مستخدم بعينه إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم تلك المعلومات للعموم بالمجان، أو إذا كان يقوم بإتاحتها لقطاع واسع من المستخدمين مقابل رسوم. وقد تكون ثمة حاجة إلى الحكم المبني عند تحديد ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين، مع الأخذ في الحسبان قدرة المنشأة على التأثير على المصدر الخارجي للمعلومات.
3. أ. لا يمكن أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي، فيما يتعلق بأية مجموعة معينة من المعلومات، مصدراً خارجياً للمعلومات وأيضاً خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية أو خبيراً للمراجع.
4. أ. ومع ذلك، قد يعمل الفرد أو الكيان الخارجي، على سبيل المثال، بصفته خبيراً للإدارة عندما يقدم مجموعة معينة من المعلومات، ولكنه يُعد في ذات الوقت مصدراً خارجياً للمعلومات عندما يقدم مجموعة أخرى من المعلومات. وفي بعض الظروف، قد تستدعي الحاجة ممارسة الحكم المبني لتحديد ما إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يعمل بصفته مصدراً خارجياً للمعلومات أو خبيراً للإدارة فيما يتعلق بمجموعة معينة من المعلومات. وفي ظروف أخرى، قد يكون الفرق واضحاً. وعلى سبيل المثال:
 - قد يقدم الفرد أو الكيان الخارجي معلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين عن أسعار العقارات، على سبيل المثال، معلومات يتم إتاحتها بصفة عامة بخصوص منطقة جغرافية، ويُحدّد أنه مصدر خارجي للمعلومات فيما يتعلق بتلك المجموعة من المعلومات. وقد يعمل أيضاً نفس الكيان الخارجي بصفته خبيراً للإدارة أو المراجع في تقديم خدمات تقويم مصممة تحديداً بما يناسب حقائق وظروف المنشأة فيما يخص المحفظة العقارية للمنشأة.
 - تنشر بعض الجهات الاكتوارية جداول لمعدلات الوفيات لأجل الاستخدام العام، وعندما تستخدم المنشأة تلك الجداول فإنها تُعد بصفة عامة معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وقد تكون أيضاً نفس الجهة الاكتوارية خبيراً للإدارة فيما يخص معلومات أخرى مُعدّة بما يناسب الظروف الخاصة بالمنشأة لمساعدة الإدارة في تحديد التزام المعاشات التقاعدية للعديد من خطط معاشات التقاعد الخاصة بالمنشأة.
 - قد يحظى الفرد أو الكيان الخارجي بخبرة في تطبيق النماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا استخدم الفرد أو الكيان الخارجي تلك الخبرة في وضع تقدير مُعد خصيصاً للمنشأة واستخدمت الإدارة ذلك العمل في إعداد قوائمها المالية، فمن المرجح عندئذ أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي خبيراً للإدارة فيما يتعلق بتلك المعلومات. وفي المقابل، إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم فقط، للعموم، أسعاراً أو بيانات تتعلق بالتسعير بشأن المعاملات الخاصة، واستخدمت المنشأة تلك المعلومات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات.

- قد ينشر فرد أو كيان خارجي معلومات مناسبة لقطاع عريض من المستخدمين عن المخاطر أو الظروف في إحدى الصناعات. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات في إعداد إفصاحاتها المتعلقة بالمخاطر (على سبيل المثال، عملاً بالمعييار الدولي للتقرير المالي 87⁸)، فإن تلك المعلومات تُعد في الظروف الاعتيادية معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. ولكن إذا كان نفس ذلك النوع من المعلومات قد طلبته المنشأة خصيصاً لتقوم باستخدام خبراتها لإعداد المعلومات المتعلقة بتلك المخاطر، بما يناسب ظروف المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.
- قد يستخدم فرد أو كيان خارجي خبراته في تقديم معلومات عن اتجاهات السوق الحالية والمستقبلية، ويتيح تلك المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين وتكون المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل هذا القطاع. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات لمساعدتها في اتخاذ القرارات بشأن الافتراضات التي سيتم استخدامها في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن تلك المعلومات من المرجح أن تكون معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وإذا طلبت المنشأة نفس ذلك النوع من المعلومات للتعامل مع اتجاهات حالية ومستقبلية ذات صلة بحقائق وظروف تخص المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة 6)

5. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحالية⁹)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم. وإضافة إلى ذلك، تُعد السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والمصادر الأخرى داخل المنشأة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وربما تكون المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تم إعدادها باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة أو تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)، ومن ثم، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.
6. ينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. ويمكن أن تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة مراجعة الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، التي يتم الجمع بينها غالباً بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل قد يقدم دليلاً على وجود تحريف، فإنه لا يوفر عادةً بمفرده أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
7. كما هو موضح في معيار المراجعة (200)¹⁰، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحَرَفَة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
8. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.
9. تعد المناسبة مقياساً لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.
10. يتطلب معيار المراجعة 330 أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يُعد هذا أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويحتوي معيار المراجعة (200) على مناقشة لأمر

⁸ المعيار الدولي للتقرير المالي 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"

⁹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 9

¹⁰ معيار المراجعة (200)، الفقرة 5

¹¹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 26

مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

مصادر أدلة المراجعة

11. يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.
12. يكون مستوى التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة المُعدّة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.
13. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة المصادقات من الأطراف الثالثة والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية للمعلومات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (المقارنات المعيارية).

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

14. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة 315 ومعيار المراجعة 330 والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:
 - (أ) إجراءات تقييم المخاطر؛
 - (ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

(1) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار المراجع القيام بها؛

(2) الإجراءات الأساس، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

15. قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات 18-29 أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساس، بناءً على السياق الذي يطبق فيه المراجع تلك الإجراءات. وكما هو موضح في معيار المراجعة (330)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة.¹²

16. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد المستندات الأصلية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

17. توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المراجع أنه من الضروري نتيجةً لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عند توفر المعلومات.

الفحص المادي

18. يشمل الفحص المادي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر الفحص المادي للسجلات والمستندات أدلة مراجعة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة

¹² معيار المراجعة (330)، الفقرة 35أ

هذه السجلات والمستندات ومصدرها، وفي حالة السجلات والمستندات الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والمستندات. ومن أمثلة الفحص المادي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، الفحص المادي للسجلات للحصول على أدلة تتعلق بمنح التصريح.

19أ. تُمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، مستند يشكل أداة مالية مثل سهم أو سند. ولا يوفر بالضرورة الفحص المادي لتلك المستندات أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. وإضافة لذلك، قد يوفر الفحص المادي لعقد محرر أدلة مراجعة ذات صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

20أ. قد يوفر الفحص المادي للأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقويم الأصول. وقد يتزامن الفحص المادي لبنود المخزون الفردية مع ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

21أ. تتمثل الملاحظة في متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المراجع لقيام موظفي المنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ عملية أو إجراء، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (501) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.¹³

المصادقة الخارجية

22أ. تُمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه المراجع في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عما إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود ظروف معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (505) للحصول على المزيد من الإرشادات.¹⁴

إعادة الاحتساب

23أ. يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة التنفيذ

24أ. ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

25أ. تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (520) للحصول على المزيد من الإرشادات.

¹³ معيار المراجعة (501) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

¹⁴ معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية"

الاستفسار

26. يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية. ويُعد تقويم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.
27. قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمراجع معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمراجع لتعديل أو تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.
28. على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حدتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.
29. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (580) للحصول على المزيد من الإرشادات.¹⁵

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة 7)

30. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة 5، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة، إلا أنها قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، في ظروف معينة، وإجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم والالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

31. تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.
32. قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر الفحص المادي للوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ المستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقويم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالفصل الزمني. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقويم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.
33. تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة لتحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن للمراجع اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

¹⁵ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

34أ. يتم تصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس. ويتضمن تصميم الإجراءات الأساس تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

35أ. تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانته به الإدارة مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدّة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفويًا (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمر التي تمت مناقشتها).
- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسله بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

36أ. يقدم معيار المراجعة (520) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس.¹⁶

37أ. يتناول معيار المراجعة (240) الظروف التي يتوفر فيها للمراجع سبب يدعو للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.¹⁷

38أ. يوفر معيار المراجعة (250) (المُحدّث)¹⁸ المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام المراجع بأي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراجع معلومات إضافية ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقويمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

المصادر الخارجية للمعلومات

39أ. تقتضي الفقرة 7 من المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات والتي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات قد استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية أو كانت قد حصل عليها المراجع. وفيما يخص المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، فإن ذلك النظر قد يتناول

¹⁶ معيار المراجعة (520)، الفقرة (ب)5

¹⁷ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 13

¹⁸ معيار المراجعة (250) (المُحدّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 9

في حالات معينة أدلة المراجعة المتعلقة بالمصدر الخارجي للمعلومات أو المتعلقة بإعداد المعلومات بواسطة ذلك المصدر الخارجي، التي يتم الحصول عليها من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعييار المراجعة (330)، أو عند الاقتضاء، معيار المراجعة (540) (المُحدَّث).¹⁹

40أ إن التوصل إلى فهم لأسباب قيام الإدارة، أو عند الاقتضاء، الخبير الذي استعانت به الإدارة، باستخدام مصدر خارجي للمعلومات، والكيفية التي تم بها النظر في مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها (بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها)، قد يساعد في توجيه المراجع أثناء النظر في مدى ملاءمة تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

41أ قد تكون العوامل الآتية مهمة عند النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها، مع مراعاة أن بعض هذه العوامل قد لا يكون ذا صلة إلا عندما تكون الإدارة قد استخدمت تلك المعلومات في إعداد القوائم المالية أو عندما يكون المراجع قد حصل على تلك المعلومات:

- طبيعة وسلطة المصدر الخارجي للمعلومات. وعلى سبيل المثال، المصارف المركزية أو مكاتب الإحصاء الحكومية التي تحظى بصلاحيات تشريعية لتوفير معلومات للعموم من المرجح أن تكون مرجعاً موثوقاً للحصول على أنواع معينة من المعلومات.
- القدرة على التأثير على المعلومات التي تم الحصول عليها، من خلال العلاقات بين المنشأة ومصدر المعلومات؛
- كفاءة المصدر الخارجي للمعلومات وسمعته فيما يخص المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات يتم توفيرها بشكل روتيني بواسطة مصدر يتمتع بسجل مشهود له في توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، بحسب الحكم المهني للمراجع؛
- التجارب السابقة للمراجع في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يوفرها المصدر الخارجي للمعلومات؛
- الأدلة على قبول المستخدمين على مستوى السوق للملاءمة أو إمكانية الاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات لغرض مشابه لغرض الإدارة أو المراجع من استخدام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة تطبق أدوات رقابة لمواجهة ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها واستخدامها؛
- ما إذا كان المصدر الخارجي للمعلومات يقوم بجمع معلومات عامة عن السوق أو يشارك بشكل مباشر في "ضبط" معاملات السوق؛
- ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام بالطريقة التي يتم استخدامها بها، وعند الاقتضاء، ما إذا كان قد تم إعدادها مع مراعاة إطار التقرير المالي المنطبق؛
- المعلومات البديلة التي قد تتعارض مع المعلومات المستخدمة؛
- طبيعة ومدى شروط إخلاء المسؤولية أو الصياغات التقييدية الأخرى فيما يتعلق بالمعلومات التي تم الحصول عليها؛
- المعلومات المتعلقة بالنماذج المستخدمة في إعداد المعلومات، وكيفية تطبيق تلك النماذج، وعند الاقتضاء، كيفية استخدام النماذج في ذلك التطبيق، وأدوات الرقابة على النماذج؛
- المعلومات ذات الصلة بالنظر في مدى مناسبة الافتراضات والبيانات الأخرى التي استخدمتها المصادر الخارجية للمعلومات عند إعداد المعلومات التي تم الحصول عليها، في حال توفرها.

42أ يُراعى في طبيعة ومدى النظر الذي يمارسه المراجع مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات التي يتصل بها استخدام المعلومات الخارجية، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، واحتمالية عدم إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي للمعلومات (على سبيل المثال، ما إذا كانت قد تم الحصول عليها من مصدر موثوق). وبناءً على نظر المراجع في الأمور الموضحة في الفقرة 39أ، قد يحدد المراجع ضرورة التوصل إلى فهم إضافي للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، وفقاً لمعييار المراجعة (315)، أو مناسبة تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، وفقاً لمعييار المراجعة (330)،²⁰ ومعييار المراجعة

¹⁹ معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

²⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 6

(540) (المُحدَّث)²¹ عند الاقتضاء، في ظل الظروف القائمة، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها فيما يتعلق باستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- إجراء مقارنة بين المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجى للمعلومات والمعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر بديل مستقل.
- التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، عندما تكون ذات صلة بالنظر في استخدام الإدارة للمصادر الخارجى للمعلومات، للنظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك المصادر، وربما اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك.
- تنفيذ إجراءات للحصول على معلومات من المصدر الخارجى للمعلومات لفهم آلياته وأساليبه وافترضاته، لأغراض التعرف على أدوات الرقابة لديه، وفهمها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية.

43أ في بعض الحالات، قد يوجد مصدر واحد فقط لمعلومات معينة، ومثال ذلك، المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصرف المركزى أو الحكومة، مثل معدلات التضخم، أو التي يتم الحصول عليها من هيئة وحيدة معترف بها في إحدى الصناعات. وفي تلك الحالات، يتأثر تحديد المراجع لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة بطبيعة مصدر المعلومات وموثوقيته، ومخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها التي تتصل بها تلك المعلومات الخارجى، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المعلومات من مصدر رسى موثوق، قد يكون مدى إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع أقل شمولاً، مثل تأييد المعلومات بالرجوع إلى الموقع الإلكتروني للمصدر أو معلوماته المنشورة. وفي حالات أخرى، إذا لم يتم تقييم المصدر بأنه موثوق، فقد يحدد المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً، وفي حال عدم وجود أي مصدر بديل مستقل للمقارنة معه، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تنفيذ إجراءات للحصول على المعلومات من المصدر الخارجى للمعلومات، عندما يكون ذلك عملياً، هو أمر مناسب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

44أ عندما لا يتوفر للمراجع أساس كافٍ للنظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، فقد يواجه المراجع قيوداً على النطاق إذا لم يستطع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة. ويتم تقويم أي قيد مفروض على النطاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (705).²²

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة 8)

45أ قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهرى.

46أ عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة 8 من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للربح. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتنطبق عندئذٍ الفقرة 8. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة للمنشأة بطريقة أخرى، وهذه البيانات تستخدمها المنشأة في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، في حال استخدامها كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة 7 من هذا المعيار، لأنها تُعد معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات وليست استعانة من قبل المنشأة بأحد خبراء الإدارة.

47أ قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة 8 من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداهما، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهرى في هذا الأمر.

²¹ معيار المراجعة (540) (المحدث)، الفقرة 30

²² معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 13

- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
 - طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
 - مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
 - طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
 - معرفة المراجع وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
 - الخبرة السابقة للمراجع في عمل ذلك الخبير.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة 8(أ))
- 48أ. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.
- 49أ. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:
- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
 - المناقشات مع ذلك الخبير.
 - المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
 - المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
 - الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
 - الخبير الذي يستعين به المراجع، إن وجد، الذي يساعد المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- 50أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.
- 51أ. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:
- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشرات التقاعد.
 - كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

• ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

52أ. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إما من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

53أ. بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات الترهيب الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

54أ. قد يكون من الملائم عند تقويم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة 8(ب))

55أ. يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المراجع لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.²³

56أ. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

57أ. في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقويم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراجع:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير.

²³ انظر معيار المراجعة (620)، الفقرة 7

58أ. في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المراجع إلى الفهم المطلوب.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة 8(ج))

59أ. قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرية؛
- مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات إذا انطوى عمل ذلك الخبير على استخدام تلك المعلومات.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المراجع (راجع: الفقرتين 9(أ)، (ب))

60أ. لكي يحصل المراجع على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيرادات، عن طريق تطبيق أسعار موحدة على السجلات الخاصة بكمية المبيعات، بدقة معلومات الأسعار واكتمال ودقة البيانات المتعلقة بحجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المراجع ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

61أ. قد يتم الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء المراجعة الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على أدلة المراجعة جزءاً لا يتجزأ من إجراء المراجعة نفسه. وفي حالات أخرى، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، قد يقرر المراجع في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

62أ. في بعض الحالات، قد ينوي المراجع استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المراجع الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المراجع. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختبار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة 10)

63أ. يوفر الاختبار الفعال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة ستُعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المراجع. وعند اختيار بنود لاختبارها، فإن الفقرة 7 تتطلب أن يحدد المراجع مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يُعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراجع لاختبار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختياره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

اختيار جميع البنود

64. قد يقرر المراجع أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يمثل مجتمع العينة عدداً صغيراً من البنود عالية القيمة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

اختيار بنود معينة

65. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم المراجع للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختياره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود عالية القيمة أو البنود الرئيسية. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المعتادة، وخاصةً تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
 - جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر المراجع التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة من المعاملات أو رصيد حساب.
 - بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق المراجع من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.
66. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئة من المعاملات أو في رصيد حساب غالباً ما يكون وسيلة فعالة للحصول على أدلة المراجعة، فإنه لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

استخدام العينات في المراجعة

67. يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (530) موضوع العينات في المراجعة.²⁴

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة 11)

68. قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (230) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المراجع لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم.²⁵

²⁴ معيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"

²⁵ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 11

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (501): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (501)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (501)

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الهدف
	المتطلبات
8-4	المخزون
12-9	الدعاوى القضائية والمطالبات
13	المعلومات القطاعية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
16أ-1أ	المخزون
25أ-17أ	الدعاوى القضائية والمطالبات
27أ-26أ	المعلومات القطاعية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (501) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة أموراً محددة يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (330)¹ ومعيار المراجعة (500)² ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة خاصة بالمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

3. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود المخزون وحالته؛

(ب) اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

(ج) عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المتطلبات

المخزون

4. إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، بهدف: (راجع: الفقرات 1أ-3أ)

(1) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعلي للمخزون؛ (راجع: الفقرة 4أ)

(2) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة 5أ)

(3) الفحص المادي للمخزون؛ (راجع: الفقرة 6أ)

(4) تنفيذ عمليات جرد اختياري؛ (راجع: الفقرتين 7أ، 8أ)

(ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

5. إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة 4، للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم. (راجع: الفقرات 9أ-11أ)

6. إذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة المتخللة.

7. إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار

¹ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

² معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"

المراجعة (705).³ (راجع: الفقرات 12-14)

8. إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجراءين التاليين أو كليهما:

(أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة 15)

(ب) تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة 16)

الدعاوى القضائية والمطالبات

9. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تؤدي إلى حدوث خطر تحريف جوهري، بما في ذلك: (راجع: الفقرات 17-19)

(أ) الاستفسار من الإدارة، ومن غيرها من الأفراد داخل المنشأة حسب الاقتضاء، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

(ب) الاطلاع على محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛

(ج) الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية. (راجع: الفقرة 20)

10. إذا قام المراجع بتقييم خطر تحريف جوهري يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المُنفَّذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على المراجع، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على المراجع القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعدده الإدارة ويرسله المراجع، يُطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يتواصل بشكل مباشر مع المراجع. وإذا كان هناك نظام أو لائحة أو جهة مهنية قانونية معنية تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال المباشر بالمراجع، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. (راجع: الفقرات 21-25)

11. إذا:

(أ) رفضت الإدارة إعطاء المراجع الإذن للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو تم منعه من الرد؛

(ب) ولم يكن بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (705).

الإفادات المكتوبة

12. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي ينبغي أخذ آثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات القطاعية

13. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة 26)

(أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثم: (راجع: الفقرة 27)

(1) تقويم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(2) اختبار تطبيق تلك الطرق، حيثما يكون ذلك مناسباً؛

³ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(ب) تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة 4(أ))

1. أ. تضع الإدارة عادةً الإجراءات التي يتم بمقتضاها جرد المخزون بشكل فعلي مرة واحدة على الأقل سنوياً كأساس لإعداد القوائم المالية، وفي حالة الانطباق، للتأكد من إمكانية الاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون في المنشأة.
2. أ. يشتمل حضور الجرد الفعلي للمخزون على ما يلي:
 - الفحص المادي للمخزون للتأكد من وجوده وتقويم حالته، وتنفيذ عمليات جرد اختياري؛
 - ملاحظة الالتزام بتعليمات الإدارة وتنفيذ إجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
 - الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على إجراءات الجرد الخاصة بالإدارة.وقد تعمل هذه الإجراءات كاختبار لأدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر والمنهج المخطط له والإجراءات المحددة التي تم تنفيذها.
3. أ. تشمل الأمور ذات الصلة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات 4-8 من هذا المعيار) ما يلي، على سبيل المثال:
 - مخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بالمخزون.
 - طبيعة الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون.
 - ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات كافية وإصدار تعليمات مناسبة بشأن الجرد الفعلي للمخزون.
 - توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
 - ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بنظام للجرد المستمر.
 - المواقع التي يتم فيها الاحتفاظ بالمخزون، بما في ذلك الأهمية النسبية للمخزون ومخاطر التحريف الجوهرية في المواقع المختلفة، عند تحديد المواقع التي سيكون الحضور فيها مناسباً. ويتناول معيار المراجعة (600) 4 مسألة إشراك مراجعين آخرين، ومن ثم قد يُعد ذلك الإشراك ملائماً فيما يتعلق بحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
 - ما إذا كانت هناك حاجة للدعم من أحد خبراء المراجع. ويتناول معيار المراجعة (620) 5 مسألة الاستعانة بخبراء المراجع لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تقويم تعليمات وإجراءات الإدارة (راجع: الفقرة 4(أ))

4. أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول، على سبيل المثال:
 - تطبيق أنشطة رقابة مناسبة، ومثال ذلك، تجميع السجلات المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، والمحاسبة عن السجلات غير المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.

⁴ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

⁵ معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع."

- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال الأعمال تحت التنفيذ، والبنود بطيئة الحركة أو المتقدمة أو التالفة، والمخزون الذي يحتفظ به طرف ثالث، على سبيل المثال، كأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيثما يكون ذلك ممكناً، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقدير الكمية الفعلية لكومة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشحن واستلام المخزون قبل وبعد التاريخ الخاص بالفصل الزمني.

ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد (راجع: الفقرة 4(أ)(2))

5أ. تساعد ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد، على سبيل المثال، الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل الجرد وأثنائه وبعده، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة بأن تعليمات الإدارة وإجراءات الجرد مصممة ومطبقة بشكل كافٍ. وإضافة لذلك، يمكن للمراجع الحصول على نسخ من المعلومات المتعلقة بالفصل الزمني، مثل تفاصيل حركة المخزون، لمساعدته في تنفيذ إجراءات المراجعة على المحاسبة عن تلك التحركات في تاريخ لاحق.

الفحص المادي للمخزون (راجع: الفقرة 4(أ)(3))

6أ. يساعد الفحص المادي للمخزون، عند حضور جرده الفعلي، المراجع في التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن الوجود لا يعني الملكية) وفي التعرف، على سبيل المثال، على المخزون المتقادم أو التالف أو القديم.

تنفيذ عمليات الجرد الاختباري (راجع: الفقرة 4(أ)(4))

7أ. إن تنفيذ عمليات الجرد الاختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات.

8أ. بالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها المراجع، فإن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد المراجع في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون المنفذ في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية (راجع: الفقرة 5)

9أ. لأسباب عملية، يمكن القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية. وقد يتم ذلك بغض النظر عما إذا كانت الإدارة تحدد كميات المخزون عن طريق جرد فعلي سنوي للمخزون أو كانت تحتفظ بنظام للجرد المستمر. وفي أيٍّ من الحالتين، تحدد فاعلية تصميم أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون، وفاعلية تطبيق هذه الأدوات وصونها، ما إذا كان القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية يُعد مناسباً لأغراض المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (330) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.⁶

10أ. عندما يتم استخدام نظام للجرد المستمر، فقد تقوم الإدارة بتنفيذ عمليات جرد فعلي أو اختبارات أخرى للتأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بكميات المخزون الواردة في سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر. وفي بعض الحالات، قد تحدد الإدارة أو المراجع وجود اختلافات بين سجلات الجرد المستمر للمخزون وكميات المخزون الفعلية القائمة؛ وقد يشير ذلك إلى أن أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

11أ. من بين الأمور ذات الصلة، التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تصميم إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية قد تم تسجيلها بشكل سليم، ما يلي:

- ما إذا كانت سجلات الجرد المستمر للمخزون يتم تعديلها بشكل سليم.
- إمكانية الاعتماد على سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر للمخزون.

⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرات 22-23

- أسباب الاختلافات المهمة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر للمخزون.

عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة 7)

12. قد يكون من غير الممكن عملياً في بعض الحالات حضور الجرد الفعلي للمخزون. وقد يُعزى ذلك لعوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، على سبيل المثال، عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع. غير أن المصاعب بصفة عامة ليست كافية لدعم قرار المراجع بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وبالإضافة لذلك، ووفقاً لما تم إيضاحه في معيار المراجعة (200)،⁷ فإن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المتقنة.

13. حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، قد توفر إجراءات مراجعة بديلة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، الفحص المادي لمستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون.

14. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد لا يكون بالإمكان الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. وفي مثل هذه الحالات، يتطلب معيار المراجعة (705) أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجةً لتقييد النطاق.⁸

المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته

المصادقة (راجع: الفقرة 8(أ))

15. يحدد معيار المراجعة (505)⁹ متطلبات ويقدم إرشادات لتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية.

إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة 8(ب))

16. تبعاً للظروف، على سبيل المثال عندما يتم الحصول على معلومات تثير شكوكاً حول نزاهة وموضوعية الطرف الثالث، قد يرى المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بدلاً من المصادقة من طرف ثالث، أو بالإضافة إليها. ومن أمثلة هذه الإجراءات الأخرى ما يلي:

- الحضور، أو الترتيب لحضور مراجع آخر، أثناء الجرد الفعلي لمخزون الطرف الثالث، إذا كان ذلك ممكناً عملياً.
- الحصول على تقرير من مراجع آخر، أو تقرير مراجع المنشأة الخدمية، بشأن كفاية الرقابة الداخلية للطرف الثالث، لضمان أن المخزون قد تم جرده بشكل صحيح وأنه مُصان بشكل كافٍ.
- الفحص المادي للوثائق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به لدى الأطراف الثالثة، على سبيل المثال إيصالات المخازن.
- طلب المصادقة من الأطراف الأخرى عند رهن المخزون كضمان.

الدعاوى القضائية والمطالبات

اكتتمال الدعاوى القضائية والمطالبات (راجع: الفقرة 9)

17. قد يكون للدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها تأثير جوهري على القوائم المالية، مما قد يتطلب الإفصاح أو المحاسبة عنها في القوائم المالية.

18. بالإضافة إلى الإجراءات المحددة في الفقرة 9، تشمل الإجراءات الأخرى الملائمة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي تم أدائها في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المراجع في الدراية بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

⁷ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 50أ

⁸ معيار المراجعة (705)، الفقرة 13

⁹ معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية"

19أ. إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بغرض تحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة بشأن اعتبارات أخرى ذات صلة، مثل التقويم أو القياس المتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات. ويحدد معيار المراجعة (540) (المُحدَّث)¹⁰ متطلبات ويقدم إرشادات ذات صلة بمراجعة المراجع للدعاوى القضائية والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات متعلقة بها في القوائم المالية.

الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة 9(ج))

20أ. تبعاً للظروف، قد يقرر المراجع أنه من المناسب التحقق من المستندات الأصلية ذات الصلة، مثل فواتير المصروفات القضائية، كجزء من اطلاع المراجع على حسابات المصروفات القضائية.

الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة (راجع: الفقرتين 10، 11)

21أ. يساعد الاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوى القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليفها، معقولة.

22أ. قد يسعى المراجع في بعض الحالات، ومن خلال خطاب استفسار عام، إلى الاتصال بشكل مباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ولهذا الغرض، يطلب خطاب الاستفسار العام من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يقوم بإبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية أو المطالبات التي يكون على علم بها، وأيضاً بتقييم نتيجة تلك الدعاوى القضائية والمطالبات، وتقدير للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف.

23أ. إذا كان من غير المرجح أن يرد المستشار القانوني الخارجي بشكل مناسب على خطاب الاستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الجهة المهنية التي ينتهي إليها المستشار القانوني الخارجي تحظر الرد على مثل هذا الخطاب، فقد يسعى المراجع للاتصال المباشر من خلال خطاب استفسار خاص. ولهذا الغرض، يتضمن خطاب الاستفسار الخاص ما يلي:

(أ) قائمة بالدعاوى القضائية والمطالبات؛

(ب) حيثما يكون ذلك متاحاً، تقييم الإدارة لنتيجة كل من الدعاوى القضائية أو المطالبات التي تم تحديدها، وتقديرها للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف؛

(ج) طلب بأن يقوم المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالصادقة على مدى معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد المراجع بالمزيد من المعلومات إذا وجد المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

24أ. في ظروف معينة، قد يقرر المراجع أيضاً أنه من الضروري الاجتماع مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة لمناقشة النتائج المحتملة للدعاوى القضائية أو المطالبات. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

• يحدد المراجع أن الأمر يمثل خطراً مهماً.

• يكون الأمر معقداً.

• يوجد خلاف بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

وعادةً، تتطلب تلك الاجتماعات إنذاراً من الإدارة وتُعقد بحضور ممثل عن الإدارة.

25أ. وفقاً لمعييار المراجعة (700)،¹¹ فإن المراجع مطالب بأن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة بشأن وضع الدعاوى القضائية والمطالبات حتى تاريخ تقرير المراجع عن طريق الاستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الأمور ذات الصلة. وفي مواقف أخرى مشابهة، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على معلومات مُحدَّثة من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

¹⁰ معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

¹¹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 49

المعلومات القطاعية (راجع: الفقرة 13)

أ26. تبعاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد تكون المنشأة مطالبة أو مسموح لها بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في القوائم المالية. وتكون مسؤولية المراجع فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها مرتبطة بالقوائم المالية ككل. وبالتالي، لا يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التي ستكون ضرورية لإبداء رأي في المعلومات القطاعية المقدمة بشكل مستقل.

فهم الطرق المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة 13(أ))

أ27. تبعاً للظروف، من أمثلة الأمور التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم للطرق التي تستخدمها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الطرق إلى إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق ما يلي:

- المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال أرباح التشغيل كنسبة مئوية من المبيعات.
- تخصيص الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- الاتساق مع الفترات السابقة، وكفاية الإفصاحات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (505): المصادقات الخارجية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (505)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (505)

المصادقات الخارجية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
3-2	إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة.....
4	تاريخ السريان
5	الهدف
6	التعريفات
	المتطلبات
7	إجراءات المصادقة الخارجية
9-8	رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة
14-10	نتائج إجراءات المصادقة الخارجية
15	المصادقات السلبية
16	تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
7أ-1أ	إجراءات المصادقة الخارجية
10أ-8أ	رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة
22أ-11أ	نتائج إجراءات المصادقة الخارجية
23أ	المصادقات السلبية
25أ-24أ	تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

ينبغي قراءة معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (330)¹ ومعيار المراجعة (500)². ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالداغوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار المراجعة (501)³.

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

2. يشير معيار المراجعة (500) إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.⁴ ويتضمن ذلك المعيار أيضاً التعميمات الآتية المنطبقة على أدلة المراجعة:⁵

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
 - تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال.
 - تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك.
- وبناءً عليه، وتبعاً لظروف المراجعة، فإن أدلة المراجعة التي تكون في صورة مصادقات خارجية، والتي يحصل عليها المراجع مباشرةً من الأطراف القائمة بالمصادقة، يُمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة المُعدّة داخلياً بواسطة المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

3. تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار المراجعة (330) مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات.⁶ وإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار المراجعة (330) أن يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة. ويتطلب المعيار من المراجع أيضاً أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس.⁷
- يتطلب معيار المراجعة (330) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.⁸ وفي سبيل ذلك، يمكن أن يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة أو بالحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، أو بكلا الأمرين. فعلى سبيل المثال، قد يعطي المراجع مزيداً من الاهتمام بالحصول على أدلة من أطراف ثالثة مباشرةً، أو الحصول على أدلة مُؤيِّدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير أيضاً معيار المراجعة (330) إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية قد تساعد المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وهي الأدلة التي يحتاج إليها المراجع للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المهمة، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.⁹

1 معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

2 معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"

3 معيار المراجعة (501) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

4 معيار المراجعة (500)، الفقرة 9أ

5 معيار المراجعة (500)، الفقرة 35أ

6 معيار المراجعة (330)، الفقرتان 5 و6

7 معيار المراجعة (330)، الفقرتان 18 و19

8 معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

9 معيار المراجعة (330)، الفقرة 53أ

- يشير معيار المراجعة (240) إلى أن المراجع قد يُصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيّدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات.¹⁰
- يشير معيار المراجعة (500) إلى أن المعلومات المؤيّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، قد ترفع من مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإفادات التي أعدتها الإدارة.¹¹

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

5. هدف المراجع عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

التعريفات

6. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
- (أ) المصادقة الخارجية: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
- (ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
- (ج) طلب المصادقة السلبية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.
- (د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.
- (هـ) الاستثناء: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

7. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المراجع أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك:
- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ (راجع: الفقرة 1أ)
- (ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة 2أ)
- (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ (راجع: الفقرات 3أ-6أ)
- (د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة، عند الانطباق، إلى الطرف القائم بالمصادقة. (راجع: الفقرة 7أ)

¹⁰ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 38

¹¹ معيار المراجعة (500)، الفقرتان 12 وأ 13

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

8. في حالة رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، فيجب على المراجع القيام بما يلي:
- (أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعي للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة 8)
- (ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة 9)
- (ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة 10)
9. إذا خُصص المراجع إلى عدم معقولية رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة، أو إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها من خلال إجراءات مراجعة بديلة، فيجب عليه أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعييار المراجعة (260).¹² ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعييار المراجعة (705).¹³

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

10. إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. (راجع: الفقرات 11-16)
11. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يُمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهرى ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة 17)

عدم الرد

12. في حالة عدم الرد، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرتين 18، 19)

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

13. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن توفر أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع. وفي حالة عدم حصول المراجع على تلك المصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعييار المراجعة (705). (راجع: الفقرة 20)

الاستثناءات

14. يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تُعد مؤشراً على وجود تحريفات. (راجع: الفقرتين 21، 22)

المصادقات السلبية

15. توفر المصادقات السلبية أدلة مراجعة أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وبالتالي، يجب ألا يستخدم المراجع طلبات المصادقات السلبية كإجراء مراجعة أساس وحيد لمواجهة خطر التحريف الجوهرى المُقيّم على مستوى الإقرارات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة 23)
- (أ) أن يكون المراجع قد قيّم خطر التحريف الجوهرى عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالإقرار؛

¹² معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 16

¹³ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(ب) أن يشتمل مجتمع عينة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو المعاملات أو الحالات الصغيرة المتجانسة؛

(ج) أن يكون معدل الاستثناء المتوقع منخفضاً جداً؛

(د) ألا يكون المراجع على علم بوجود ظروف أو أحوال قد تتسبب في تجاهل مستلمي طلبات المصادقة السلبية لتلك الطلبات.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

16. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية. (راجع: الفقرتين 24، 25)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها (راجع: الفقرة 7(أ))

1.1. يتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية عادةً لطلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات وعناصرها، أو للمصادقة على مثل هذه المعلومات. وقد يتم استخدامها أيضاً للمصادقة على شروط اتفاقيات، أو عقود، أو معاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو للمصادقة على عدم وجود ظروف معينة، مثل "الاتفاقات الجانبية".

اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة (راجع: الفقرة 7(ب))

2.1. توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف يعتقد المراجع أن لديه معرفة بشأن المعلومات التي سيتم المصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، قد يكون مسؤول ما في مؤسسة مالية لديه معرفة بالمعاملات أو الترتيبات المطلوب المصادقة عليها، هو أكثر شخص مناسب في تلك المؤسسة المالية لطلب المصادقة منه.

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة 7(ج))

3.1. قد يؤثر تصميم طلب المصادقة بشكل مباشر على معدل الردود على المصادقة، وعلى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الردود وطبيعتها.

4.1. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:

- الإقرارات التي يتم تناولها.
- مخاطر تحريف جوهرية معينة تم التعرف عليها، بما في ذلك مخاطر الغش.
- تنسيق وعرض طلب المصادقة.
- الخبرة السابقة في المراجعة أو ارتباطات مشابهة.
- طريقة الاتصال (على سبيل المثال، في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى).
- تصريح الإدارة أو تشجيعها للأطراف القائمة بالمصادقة للرد على المراجع. فقد لا تحبذ هذه الأطراف أن ترد إلا على طلب المصادقة الذي يحتوي على تصريح من الإدارة.
- قدرة الطرف المقصود بالمصادقة على المصادقة على المعلومات المطلوبة أو توفيرها (على سبيل المثال، مبلغ فاتورة منفصلة في مقابل الرصيد الإجمالي).

5أ. يلتزم طلب المصادقة الخارجية الإيجابية من الطرف القائم بالمصادقة الرد على المراجع في جميع الحالات، سواءً عن طريق الإشارة إلى موافقة الطرف القائم بالمصادقة على المعلومات المقدمة، أو عن طريق مطالبة الطرف القائم بالمصادقة بتقديم معلومات. ويُتوقع عادةً أن يوفر الرد على طلب المصادقة أدلة مراجعة يُمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يوجد خطر يتمثل في قيام الطرف القائم بالمصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن للمراجع تخفيض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو المعلومات الأخرى) في طلب المصادقة وتطلب من الطرف القائم بالمصادقة ذكر المبلغ أو تقديم المعلومات الأخرى. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام هذا النوع من طلبات المصادقات "ذات الفراغات" قد يؤدي إلى انخفاض معدلات الردود بسبب الجهد الإضافي المطلوب من الأطراف القائمة بالمصادقة.

6أ. يتضمن تحديد أن الطلبات قد تمت عنونها بشكل سليم اختبار صحة بعض أو كل العناوين المذكورة على طلبات المصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المصادقة (راجع: الفقرة 7(د))

7أ. قد يرسل المراجع طلب مصادقة إضافي في حالة عدم استلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، قد يرسل المراجع، بعد إعادة التحقق من صحة العنوان الأصلي، طلباً إضافياً أو طلباً للمتابعة.

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

مدى معقولية رفض الإدارة (راجع: الفقرة 8(أ))

8أ. يُعد رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة قيداً على أدلة المراجعة التي قد يرغب المراجع في الحصول عليها. ولهذا يتطلب الأمر من المراجع الاستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن بين الأسباب الشائعة التي يتم ذكرها وجود نزاع قانوني أو مفاوضات قائمة مع الطرف المقصود المطلوب منه المصادقة، قد تتأثر نتائجها بطلب المصادقة في وقت غير مناسب. ويتطلب الأمر من المراجع البحث عن أدلة مراجعة فيما يتعلق بصحة أسباب الرفض ومدى معقوليتها، نظراً للخطر المتمثل في أن الإدارة ربما تحاول منع المراجع من الوصول إلى أدلة المراجعة التي قد تكشف غشاً أو خطأ.

الآثار المترتبة على تقييم مخاطر التحريف الجوهرية (راجع: الفقرة 8(ب))

9أ. يمكن أن يستنتج المراجع من التقييم الوارد في الفقرة 8(ب) أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعيار المراجعة (315).¹⁴ فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقييماً وفقاً لمعيار المراجعة (240).¹⁵

إجراءات المراجعة البديلة (راجع: الفقرة 8(ج))

10أ. قد تكون إجراءات المراجعة البديلة التي يتم تنفيذها مماثلة لتلك المناسبة لعدم الرد والمبينة في الفقرتين 18 و19 من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات في الحسبان أيضاً نتائج التقييم الذي يقوم به المراجع والمشار إليه في الفقرة 8(ب) من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة 10)

11أ. يشير معيار المراجعة 500 إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها.¹⁶ وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض النظر عما إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل المراجع بصورة غير مباشرة؛ أو

¹⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فقرة 31

¹⁵ معيار المراجعة (240)، الفقرة 25

¹⁶ معيار المراجعة (500)، الفقرة 35أ

- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

12أ. تنطوي الردود المستلمة إلكترونياً، على سبيل المثال بالفاكس أو البريد الإلكتروني، على مخاطر تتعلق بإمكانية الاعتماد عليها، لأنه قد يكون من الصعب إثبات مصدر الرد وسلطة الطرف المستجيب، وقد يكون من الصعب اكتشاف التغييرات. ويمكن للمراجع والطرف المستجيب اتباع آلية تخلق بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً والتخفيف من هذه المخاطر. وإذا كان المراجع مُطمئناً إلى أمن الآلية ومراقبتها على نحو سليم، فمن شأن ذلك أن يعزز من إمكانية الاعتماد على الردود المستلمة من خلالها. وقد تتضمن آلية المصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية مُرسل المعلومات في صورة إلكترونية، على سبيل المثال، من خلال استخدام التشفير، والتوقيعات الرقمية الإلكترونية، وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

13أ. إذا استخدم الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلبات المصادقة، فيمكن للمراجع تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المتمثلة فيما يلي:

(أ) احتمال ألا يكون الرد مرسلاً من المصدر السليم؛

(ب) احتمال ألا يكون الطرف المستجيب مصرحاً له بالرد؛

(ج) احتمال أن تتعرض عملية إرسال الرد لما يمس سلامتها.

14أ. يتطلب معيار المراجعة (500) أن يحدد المراجع ما إذا كان سيقوم بتعديل أو إضافة إجراءات لإزالة الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.¹⁷ ويمكن للمراجع أن يختار التحقق من مصدر ومحتوى الرد على طلب المصادقة عن طريق الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم الطرف القائم بالمصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، يمكن للمراجع الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة هاتفياً لتحديد ما إذا كان هذا الطرف هو من قام فعلاً بإرسال الرد. وعند إرسال الرد إلى المراجع بطريق غير مباشر (على سبيل المثال، لأن الطرف القائم بالمصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من المراجع)، فيمكن للمراجع أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة أن يرد عليه كتابياً بصورة مباشرة.

15أ. لا يستوفي الرد الشفهي على طلب المصادقة، في حد ذاته، شروط تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً كتابياً مباشراً على المراجع. ومع ذلك، وبمجرد الحصول على رد شفهي على طلب المصادقة، يمكن للمراجع، وتبعاً للظروف، أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة الرد عليه بشكل كتابي ومباشر. وفي حالة عدم استلام أي رد من ذلك القبيل، فوفقاً للفقرة 12، يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

16أ. قد يحتوي الرد على طلب المصادقة لغة تقييدية فيما يتعلق باستخدامه. ومثل تلك التقييدات لا تبطل بالضرورة إمكانية الاعتماد على الرد كدليل مراجعة.

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة 11)

17أ. عندما يستنتج المراجع أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (315).¹⁸ فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (240).¹⁹

عدم الرد (راجع: الفقرة 12)

18أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة البديلة التي قد ينفذها المراجع:

- لأرصدة الحسابات مستحقة التحصيل: التحقق من مقبوضات نقدية معينة لاحقة، ووثائق الشحن، والمبيعات التي تتم بالقرب من نهاية الفترة.

¹⁷ معيار المراجعة (500)، الفقرة 11

¹⁸ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

¹⁹ معيار المراجعة (240)، الفقرة 25

- لأرصدة الحسابات مستحقة السداد: التحقق من النفقات النقدية اللاحقة، أو المراسلات المستلمة من أطراف ثالثة، والسجلات الأخرى، مثل أوراق السلع المستلمة.

19أ. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والإقرار المعني. وقد يشير عدم الرد على طلب المصادقة إلى خطر تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في خطر التحريف الجوهري المُقيّم على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعييار المراجعة (315).²⁰ فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض عدد الردود على طلبات المصادقة عمّا هو متوقع، أو ارتفاعها عمّا هو متوقع، إلى وجود أحد عوامل خطر الغش التي لم يتم التعرف عليها من قبل والتي يتعين تقويمها وفقاً لمعييار المراجعة (240).²¹

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 13)

- 20أ. في ظروف معينة، قد يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهري تم تقييمه على مستوى الإقرارات، من الضروري الرد على طلب خاص به للمصادقة الإيجابية من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين تلك الظروف الحالات الآتية:
- عندما لا تكون المعلومات اللازمة لتأييد إقرار (إقرارات) الإدارة متاحة إلا من مصدر خارج المنشأة.
 - عندما تمنع عوامل خطر غش معينة المراجع من الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من المنشأة، مثل خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، أو خطر التواطؤ الذي قد يتورط فيه موظف (موظفون) و/أو الإدارة.

الاستثناءات (راجع: الفقرة 14)

- 21أ. قد تشير الاستثناءات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريفات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحريف معين، يتعين على المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (240) تقويم ما إذا كان هذا التحريف يُعد مؤشراً على حدوث غش.²² وقد توفر الاستثناءات إرشادات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاستثناءات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية التقرير المالي.
- 22أ. لا تمثل بعض الاستثناءات تحريفات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنتج المراجع أن الاختلافات في الردود على طلبات المصادقة كانت بسبب التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

المصادقات السلبية (راجع: الفقرة 15)

- 23أ. لا يدل عدم استلام رد على طلب المصادقة السلبية بشكل صريح على استلام الطرف المقصود لطلب المصادقة أو على التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وبناءً عليه، فإن عدم رد الطرف المطلوب منه المصادقة على طلب المصادقة السلبية يوفر أدلة مراجعة أقل إقناعاً بكثير من الرد على طلب المصادقة الإيجابية. والأكثر احتمالاً أيضاً هو أن الأطراف القائمة بالمصادقة قد ترد للإشارة إلى عدم موافقتها على طلب المصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب المصادقة في صالحها، وتقل احتمالية ردهم في غير ذلك. فعلى سبيل المثال، تزيد احتمالية رد أصحاب حسابات الودائع البنكية إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة في طلب المصادقة بأقل مما هي عليه، وتقل احتمالية ردهم إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب أكبر مما هو عليه في الواقع. ولذلك، فإن إرسال طلبات المصادقة السلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية قد يكون إجراءً مفيداً عند النظر فيما إذا كانت تلك الأرصدة مدونة بأقل من قيمتها الحقيقية، ولكن من غير المرجح أن يكون فعالاً إذا كان المراجع يسعى للحصول على أدلة تتعلق بالمبالغة في قيمة تلك الأرصدة.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة 16)

- 24أ. عند تقويم نتائج طلبات المصادقة الخارجية الفردية، يمكن أن يصنف المراجع هذه النتائج كالتالي:
- (أ) رد من قبل الطرف القائم بالمصادقة المناسب يشير فيه إلى موافقته على المعلومات الواردة في طلب المصادقة، أو يقدم فيه المعلومات المطلوبة بدون استثناء؛ أو

²⁰ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

²¹ معيار المراجعة (240)، الفقرة 25

²² معيار المراجعة (240)، الفقرة 36

(ب) رد لا يمكن الاعتماد عليه؛ أو

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى استثناء.

25أ. إن تقويم المراجع، عندما يتم أخذه في الحسبان مع إجراءات المراجعة الأخرى التي ربما يكون المراجع قد قام بتنفيذها، قد يساعده في استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو ما إذا كانت الحاجة تتطلب الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (330).²³

²³ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 26 و27

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معييار المراجعة (510): ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (510)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (510)

ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الهدف
4	التعريفات
	المتطلبات
9-5	إجراءات المراجعة
13-10	استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
7أ-1أ	إجراءات المراجعة
9أ-8أ	استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير
	الملحق: مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط المراجعة لأول مرة. فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات. وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (710).¹ ويتضمن معيار المراجعة (300)² متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تُنفذ قبل البدء في ارتباط مراجعة لأول مرة.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

3. عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

(أ) الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية؛

(ب) السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد طُبقت بشكل متسق في القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا كانت التغييرات التي طرأت عليها قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

4. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) ارتباط مراجعة لأول مرة: هو ارتباط إما أنه:

(1) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

(2) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.

(ب) الأرصدة الافتتاحية: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً تتطلب إفصاحاً بأنها موجودة في بداية الفترة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.

(ج) المراجع السابق: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

الأرصدة الافتتاحية

5. يجب على المراجع قراءة القوائم المالية الأحدث، إن وجدت، وتقرير المراجع السابق عليها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

¹ معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

² معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

6. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرتين 1، أ، 2)

(أ) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها إلى الفترة الحالية بشكل صحيح، أو عند الاقتضاء، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

(ج) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (راجع: الفقرات 3-7)

(1) الاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد رُوجعت؛ أو

(2) تقويم ما إذا كانت إجراءات المراجعة المنفذة في الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية؛ أو

(3) تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

7. في حالة حصول المراجع على أدلة مراجعة بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية. وإذا خُص المراجع إلى وجود مثل هذه التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بهذه التحريفات وفقاً لمعييار المراجعة (450).³

اتساق السياسات المحاسبية

8. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها في القوائم المالية للفترة الحالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق.

المعلومات ذات الصلة في تقرير المراجع السابق

9. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على المراجع تقويم تأثير الأمر الذي نشأ عنه التعديل عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعييار المراجعة (315).⁴

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية

10. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعييار المراجعة (705).⁵ (راجع: الفقرة 8)

11. إذا استنتج المراجع أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن تأثير هذا التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعييار المراجعة (705).

اتساق السياسات المحاسبية

12. إذا استنتج المراجع أن:

³ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان 8 و12

⁴ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

⁵ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
أو

(ب) ثمة تغيير في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار
التقرير المالي المنطبق،

فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (705).

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق

13. إذا تضمن رأي المراجع السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وجوهرياً للقوائم المالية للفترة
الحالية، فيجب على المراجع أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (705) ومعيار المراجعة (710). (راجع: الفقرة
9أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة 6)

1أ. قد توجد في القطاع العام قيود نظامية أو تنظيمية بشأن المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المراجع الحالي من مراجع سابق. فعلى سبيل
المثال، في حالة خصخصة منشأة قطاع عام تمت مراجعتها سابقاً من قبل مراجع معين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع
العمومي أو شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي)، فإن مدى الوصول إلى أوراق العمل أو المعلومات
الأخرى التي يمكن أن يقدمها المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية للمراجع المعين حديثاً في القطاع الخاص قد يكون مقيداً بأنظمة أو لوائح
الخصوصية أو السرية. وفي المواقف التي تُفرض فيها قيود على مثل هذه الاتصالات، فقد يكون من اللازم الحصول على أدلة المراجعة من
خلال وسائل أخرى، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير ذلك على
رأي المراجع.

2أ. في حالة إسناد المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية عملية مراجعة منشأة قطاع عام إلى مكتب مراجعة في القطاع الخاص، وقام المراجع
المعين وفقاً للأنظمة الحكومية بتعيين مكتب مراجعة بخلاف المكتب الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة
السابقة، فلا يُعد ذلك عادةً تغييراً في المراجعين بالنسبة للمراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية. ومع ذلك، واعتماداً على طبيعة ترتيبات
الإسناد، قد يُعد ارتباط المراجعة ارتباطاً لأول مرة من منظور مراجع القطاع الخاص للوفاء بمسؤوليات المراجع، وبناءً عليه ينطبق
هذا المعيار.

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة 6ج))

3أ. تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية على أمور مثل:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة أرصدة الحسابات، وفئات المعاملات والإفصاحات، ومخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها؛ وإذا كانت قد تمت مراجعتها، ما إذا كان رأي المراجع السابق مُعدلاً.

4أ. في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراجع سابق، فقد يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية عن طريق الاطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. ويتأثر ما إذا كان مثل هذا الاطلاع يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالكفاءة المهنية للمراجع السابق واستقلاله.

5أ. توفر المتطلبات المهنية والمسلكية ذات الصلة توجيهات لاتصالات المراجع الحالي بالمراجع السابق.

6أ. فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، سيوفر تحصيل الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة التحصيل، أو سداد الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة السداد خلال الفترة الحالية، بعض أدلة المراجعة بشأن وجودها، وحقوقها وواجباتها، واكتمالها وتقويمها في بداية الفترة. أما في حالة المخزون، فإن إجراءات المراجعة للفترة الحالية المطبقة على الرصيد الختامي للمخزون تقدم أدلة مراجعة محدودة فيما يتعلق بالمخزون الموجود في بداية الفترة. ولهذا، قد يكون من الضروري تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، وقد يوفر واحد أو أكثر مما يلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة:

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته بكميات المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم بنود المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة على مجمل الربح والفصل الزمني للمعاملات.

7أ. بالنسبة للأصول والالتزامات غير المتداولة، مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات والديون طويلة الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة عن طريق التحقق من السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يكون بمقدور المراجع الحصول على بعض أدلة المراجعة بشأن الأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الديون طويلة الأجل والاستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يلزم المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة 10)

8أ. يحدد معيار المراجعة (705) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إجراء تعديل على رأي المراجع في القوائم المالية، ونوع الرأي المناسب في ظل الظروف القائمة، ومحتوى تقرير المراجع عند تعديل رأي المراجع. وقد يؤدي عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية إلى أحد التعديلات الآتية على الرأي في تقرير المراجع:

(أ) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة؛ أو

(ب) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، حسبما يكون مناسباً، فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، ما لم يمنع ذلك نظام أو لائحة.

ويتضمن الملحق أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين.

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق (راجع: الفقرة 13)

9أ. في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي المراجع السابق جوهرياً وذا صلة بالرأي في القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيد على النطاق في الفترة السابقة، ولكن الأمر الذي نشأ عنه القيد قد تم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(راجع: الفقرة 8أ)

مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ملحوظة: خلال هذين المثالين التوضيحيان لتقارير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعييار المراجعة (700)، وحلّ قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

المثال التوضيحي (1):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600)⁶ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).⁷
- لم يلاحظ المراجع الجرد الفعلي للمخزون في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.
- تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.⁸
- تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.
- تم افتراض أن الأنظمة واللوائح تمنع المراجع من إبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (570).⁹
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701).¹⁰ ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أولوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.

⁶ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

⁷ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

⁸ إذا اعتبرت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

⁹ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹⁰ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية¹¹

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في 30 يونيو 20×1، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم تتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون الموجودة في 31 ديسمبر 20×0. ونظراً لأن مخزون أول المدّة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق ببيع السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في 31 مارس 20×1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720)].

¹¹ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيّاً من متطلبات تلك المعايير.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹²

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700)¹³ - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹² خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

¹³ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- لم يلاحظ المراجع جرد المخزون الفعلي في بداية الفترة الحالية. ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.
- تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.¹⁴
- تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.
- يُعد الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، وغير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة. وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁵

الآراء

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

¹⁴ إذا اعتُبرت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

¹⁵ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

في رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن قائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية المرفقتين تعرضان بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطيان صورة حقيقية وعادلة ل) الأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

الرأي في المركز المالي

في رأينا، فإن قائمة المركز المالي تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في 30 يونيو 20×1، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم تتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون الموجودة في 31 ديسمبر 20×0. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق ببيع السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا غير المعدل في المركز المالي، ورأينا المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في 31 مارس 20×1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹⁶

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁶ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (520): الإجراءات التحليلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (520)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (520)

الإجراءات التحليلية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الأهداف
4	تعريف
	المتطلبات
5	الإجراءات التحليلية الأساس
6	الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام
7	التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	تعريف الإجراءات التحليلية
16أ-4أ	الإجراءات التحليلية الأساس
19أ-17أ	الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام
21أ-20أ	التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس"). ويتناول أيضاً مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة التي تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (315)¹ استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر. ويحتوي معيار المراجعة (330) على متطلبات وإرشادات بشأن طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهما المنفذة استجابة للمخاطر المقيّمة؛ وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساس.²

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

3. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس؛
- (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.

تعريف

4. لأغراض معايير المراجعة، يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (راجع: الفقرة 11-31)

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الأساس

5. عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواءً بمفردها أو مقترنة باختبارات للتفاصيل، كإجراءات أساس وفقاً لمعيار المراجعة (330)،³ يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين 4، 5)

- (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساس المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛ (راجع: الفقرات 6-11)
- (ب) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابلية مقارنتها وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (راجع: الفقرات 12-14)
- (ج) وضع توقع للنسب أو المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد أي تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري؛ (راجع: الفقرة 15)
- (د) تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقاً لمتطلبات الفقرة 7. (راجع: الفقرة 16)

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينتها"، الفقرة 6(ب)

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"، الفقرتان 6 و 18

³ معيار المراجعة (330)، الفقرة 18

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام

6. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعد عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات 17-19)

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

7. إذا حددت الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المراجع التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:

- (أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة؛
(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرتين 20، 21)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة 4)

1. تتضمن الإجراءات التحليلية النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي، على سبيل المثال:
- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
 - النتائج المرتقبة للمنشأة، كالموازنات أو التنبؤات، أو توقعات المراجع، مثل تقدير الاستهلاك.
 - معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة، أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.
2. تتضمن الإجراءات التحليلية أيضاً النظر، على سبيل المثال، في العلاقات بين:
- عناصر المعلومات المالية التي يُتَوَقَّع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به بناءً على التجارب السابقة للمنشأة، مثل النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي.
 - المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.
3. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية.

الإجراءات التحليلية الأساس (راجع: الفقرة 5)

4. قد تمثل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على مستوى الإقرارات في اختبارات التفاصيل، أو الإجراءات التحليلية الأساس، أو مزيج من كليهما. ويتوقف القرار المتعلق بتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم استخدام الإجراءات التحليلية الأساس، على حكم المراجع بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر المراجعة على مستوى الإقرارات إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
5. قد يستفسر المراجع من الإدارة عن توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية الأساس وإمكانية الاعتماد عليها، ونتائج أي إجراءات تحليلية من ذلك القبيل نفذتها المنشأة. وقد يكون من الفعال استخدام البيانات التحليلية التي أعددتها الإدارة، شريطة أن يكون المراجع مطمئناً إلى أن تلك البيانات مُعدَّة بشكل سليم.

مدى مناسبة إجراءات تحليلية محددة للإقرارات قيد النظر (راجع: الفقرة 5(أ))

- 6أ. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية المخطط لها على التوقع بأن العلاقات قائمة ومستمرة فيما بين البيانات في حال غياب الأحوال المعروفة التي تقضي بخلاف ذلك. ومع ذلك، فإن مدى مناسبة كل إجراء تحليلي معين سيعتمد على تقييم المراجع مدى فاعلية هذا الإجراء في اكتشاف تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري.
- 7أ. في بعض الحالات، قد يكون استخدام نموذج تنبؤي ما حتى وإن كان غير متطور فعلاً لإجراء تحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجزور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراجع أن يستخدم هذه البيانات في تقدير التكاليف الإجمالية للأجزور للفترة بدرجة عالية من الدقة، ومن ثم توفير أدلة مراجعة لبندي مهم في القوائم المالية، وتقليل الحاجة لتطبيق اختبارات التفاصيل على الأجزور. ويمكن في الغالب استخدام النسب التجارية المتعارف عليها على نطاق واسع (مثل هوامش الربح لمختلف أنواع منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فعال في الإجراءات التحليلية الأساس لتوفير أدلة لدعم معقولة بالمبالغ المسجلة.
- 8أ. تُوفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكيد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توفر الإجراءات التحليلية التي تشمل على توقع إجمالي الدخل من تأجير مبنى مقسم إلى شقق، مع الأخذ في الحسبان أسعار الإيجار وعدد الشقق ومعدلات الشغور، أدلة مقنعة وقد تزيل الحاجة إلى إجراء المزيد من التحقق عن طريق اختبارات التفاصيل، شريطة التحقق بشكل مناسب من صحة العناصر. وفي المقابل، قد يوفر إجراء احتساب النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي والمقارنة فيما بينها كوسيلة للتأكد من رقم الإيراد أدلة أقل إقناعاً، ولكنه قد يوفر تأييداً مفيداً في حالة استخدامه مع إجراءات مراجعة أخرى.
- 9أ. يتأثر تحديد مدى مناسبة كل إجراء معين من الإجراءات التحليلية الأساس بطبيعة الإقرار وتقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة على معالجة أوامر البيع قاصرة، فقد يعتمد المراجع بصورة أكبر على اختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية الأساس من أجل الإقرارات المتعلقة بالمبالغ مستحقة التحصيل.
- 10أ. قد يُنظر أيضاً إلى إجراءات تحليلية أساس معينة على أنها مناسبة عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على نفس الإقرار. فعلى سبيل المثال، عند حصول المراجع على أدلة مراجعة عن إقرار يتعلق بتقويم أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يطبق المراجع الإجراءات التحليلية على تقادم حسابات العملاء إضافة إلى تنفيذ اختبارات التفاصيل على المقبوضات النقدية اللاحقة لتحديد إمكانية تحصيل المبالغ مستحقة التحصيل.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- 11أ. إن العلاقات بين بنود القوائم المالية الفردية التي عادةً ما تؤخذ في الحسبان عند مراجعة المنشآت التجارية، قد لا تكون دائماً وثيقة الصلة في مراجعة المنشآت الحكومية أو المنشآت الأخرى غير التجارية في القطاع العام؛ فعلى سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة محدودة بين الإيرادات والمصروفات. وإضافة لذلك، ونظراً لأن المصروفات المتعلقة بحياسة الأصول قد لا تكون مرسمة، فقد لا تكون هناك علاقة على سبيل المثال بين المصروفات المتعلقة بالمخزون والأصول الثابتة ومبلغ تلك الأصول المذكور في القوائم المالية. وأيضاً، قد لا تتوفر بيانات أو إحصائيات صناعية لأغراض المقارنة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك علاقات أخرى ملائمة، على سبيل المثال، التباينات في التكلفة لكل كيلو متر من إنشاء طريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة بالمركبات المستبعدة لقدمها.

إمكانية الاعتماد على البيانات (راجع: الفقرة 5(ب))

- 12أ. تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات. وبناءً عليه، يعد ما يلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:
- (أ) مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛⁴

⁴ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 5أ

- (ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛
- (ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة. ومثال ذلك، ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛
- (د) أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

- 13أ. قد يأخذ المراجع في الحسبان اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراجع في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس استجابة للمخاطر المقيّمة. وعندما تكون تلك الأدوات فعالة، يتولد لدى المراجع عادةً ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن في الغالب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى. فعلى سبيل المثال، عند تحديد أدوات رقابة على معالجة فواتير المبيعات، يمكن أن تضع المنشأة أيضاً أدوات رقابة على تسجيل مبيعات الوحدات. وفي هذه الظروف، قد يختبر المراجع الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على تسجيل مبيعات الوحدات بالتزامن مع اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة فواتير المبيعات. وفي حالات أخرى، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبارات المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (500) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها على المعلومات التي سيتم استخدامها للقيام بالإجراءات التحليلية الأساس.⁵
- 14أ. تُعد الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرات 12أ(1)-12أ(د) ذات صلة بغض النظر عما إذا كان المراجع سيقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس على القوائم المالية للمنشأة في نهاية الفترة، أو في تاريخ أولي ويخطط لتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس للفترة المتبقية. ويحدد معيار المراجعة (330) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.⁶

تقويم ما إذا كان التوقع دقيق بشكل كافٍ (راجع: الفقرة 5(ج))

- 15أ. فيما يلي أمثلة للأمور ذات الصلة بتقويم المراجع لإمكانية وضع توقع دقيق بما يكفي لتحديد أي تحريف قد يتسبب عند اقترانه بغيره في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري:

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يتوقع المراجع أن يكون الاتساق عند مقارنة هوامش الربح الكلية من فترة لأخرى أكبر منه عند مقارنة المصروفات التقديرية، مثل مصروفات البحوث أو الدعاية.
- درجة تفصيل المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الأساس أكثر فاعلية عند تطبيقها على معلومات مالية تتعلق بأقسام فردية معنية بعملية ما أو على القوائم المالية لمكونات منشأة متنوعة الأنشطة، مما لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.
- مدى توفر كل من المعلومات المالية وغير المالية. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المالية، مثل الموازنات أو التنبؤات، والمعلومات غير المالية، مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعية، متوفرة لتصميم الإجراءات التحليلية الأساس. وفي حالة توفر المعلومات، فقد يأخذ المراجع في حسبانها أيضاً إمكانية الاعتماد على المعلومات حسبما تمت مناقشته في الفقرتين 12أ و13أ أعلاه.

مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة (راجع: الفقرة 5(د))

- 16أ. يتأثر تحديد المراجع للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية⁷ والاتساق مع مستوى التأكيد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويتطلب معيار المراجعة (330) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم

⁵ معيار المراجعة (500)، الفقرة 10

⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 22 و23

⁷ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 14أ

المراجع للخطر.⁸ وبناءً عليه، فكلما زاد الخطر المقيّم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة.⁹

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة 6)

- 17أ. تهدف الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المُصممة والمنفذة وفقاً للفقرة 6 إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية. وهذا يساعد المراجع في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
- 18أ. قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (315) أن يقوم المراجع بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.¹⁰
- 19أ. قد تكون الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً للفقرة 6 ماثلة لتلك التي سيتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر.

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة 7)

- 20أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة بردود الإدارة عن طريق تقويم تلك الردود مع الأخذ في الحسبان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال سير المراجعة.
- 21أ. قد تنشأ الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير، أو عندما يُعد التفسير، إلى جانب أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق برد الإدارة، غير كافٍ.

⁸ معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

⁹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 19أ

¹⁰ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (530): العينات في المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (530)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (530)

العينات في المراجعة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
2-1	نطاق هذا المعيار
3	تاريخ السريان
4	الهدف
5	التعريفات
	المتطلبات
8-6	تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها
11-9	تنفيذ إجراءات المراجعة
13-12	طبيعة الانحرافات والتعريفات وسببها
14	تعميم التعريفات
15	تقويم نتائج عينات المراجعة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	التعريفات
13أ-4أ	تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها
16أ-14أ	تنفيذ إجراءات المراجعة
17أ	طبيعة الانحرافات والتعريفات وسببها
20أ-18أ	تعميم التعريفات
23أ-21أ	تقويم نتائج عينات المراجعة
	الملحق الأول: التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة
	الملحق الثاني: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة
	الملحق الثالث: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل
	الملحق الرابع: طرق اختيار العينة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.
2. يُعد هذا المعيار مكماً لمعيار المراجعة (500)¹، الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (500) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

3. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

4. يتمثل هدف المراجع، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات بشأن المجتمع الذي أُختيرت منه العينة.

التعريفات

5. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.
 - (ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
 - (ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبينة على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
 - (1) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.
 - (2) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
 - (د) خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة 1أ)
 - (هـ) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.
 - (و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة 2أ)
 - (ز) الاختيار الإحصائي للعينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
 - (1) الاختيار العشوائي لبنود العينة:

¹ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"

- (2) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة. ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (1) و(2) اختياراً غير إحصائي للعينة.
- (ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).
- (ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة 3أ)
- (ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

6. عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات 4أ-9)
7. يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع: الفقرتين 10أ، 11أ)
8. يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها. (راجع: الفقرتين 12أ، 13أ)

تنفيذ إجراءات المراجعة

9. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.
10. إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة 14أ)
11. إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين 15أ، 16أ)

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

12. يجب على المراجع أن يتحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وأن يُقوّم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة 17أ)
13. في الظروف النادرة للغاية عندما يرى المراجع أن التحريف أو الانحراف المكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على المراجع التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

تعميم التحريفات

14. لاختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات 18أ-20أ)

تقويم نتائج عينات المراجعة

15. يجب على المراجع تقويم:
- (أ) نتائج العينة؛ (راجع: الفقرتين 21أ، 22أ)

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره. (راجع: الفقرة 23أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع: الفقرة 5(د))

1أ. من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة والفشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة العينة (راجع: الفقرة 5(و))

2أ. قد تكون وحدات العينة بنوداً مادية (على سبيل المثال، الشيكات المدونة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن تحمله (راجع: الفقرة 5(ط)):

3أ. عند تصميم العينة، يحدد المراجع التحريف الذي يمكن تحمله من أجل مواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ومن أجل توفير هامش لاحتتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ، حسب تعريفها في معيار المراجعة (320)،² على إجراء معين من إجراءات استخدام العينات. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغاً أقل.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع: الفقرة 6)

4أ. يمكن استخدام العينات في المراجعة المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها، بشأن بعض خصائص البنود المختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين، استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة. ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إما باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

5أ. عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها المراجع في حسابه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة 9 من معيار المراجعة (500)، فعند تطبيق مبدأ العينات في المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي سُحبت منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

6أ. تتضمن مراعاة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة 6، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على الرصيد الإجمالي للحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

² معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 9

- 7أ. عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري المراجع تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استناداً إلى فهمه لأدوات الرقابة ذات الصلة أو بناءً على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعاً بشكل لا يمكن قبوله، يقرر المراجع عادةً عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري المراجع تقييماً للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعاً، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسباً لتنفيذ اختبارات التفاصيل.
- 8أ. عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُحِب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.
- 9أ. إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم المراجع؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم العينة (راجع: الفقرة 7)

- 10أ. يؤثر مستوى خطر العينة الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله على حجم العينة المطلوب. فكلما قل الخطر الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله، زاد حجم العينة المطلوب.
- 11أ. يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادةً لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع: الفقرة 8)

- 12أ. في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختبارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة هو توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات عن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه، فمن المهم للمراجع أن يختار عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، وذلك عن طريق اختيار بنود عينة تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص مجتمع العينة.
- 13أ. تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق في الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع: الفقرتين 10، 11)

- 14أ. من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراءات على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع المراجع بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافاً، فعندئذٍ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.
- 15أ. من أمثلة عدم قدرة المراجع على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.
- 16أ. من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة للتحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع: الفقرة 12)

- 17أ. عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ المراجع أن للعديد منها سمات مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المراجع تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متممة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع: الفقرة 14)

- 18أ. يتعين على المراجع تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافياً لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.
- 19أ. عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يُمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.
- 20أ. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضاً معدل الانحراف المُعمم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة (330)³ إرشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

تقويم نتائج عينات المراجعة (راجع: الفقرة 15)

- 21أ. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي معدل انحراف العينة المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهرى المُقَيَّم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، فقد يؤدي مبلغ التحريف المرتفع بشكل غير متوقع في العينة إلى اعتقاد المراجع بأن فئة من المعاملات أو رصيد حساب قد تم تحريفه بشكل جوهري، وذلك في ظل عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود تحريف جوهري.
- 22أ. في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من جانب المراجع للتحريف في مجتمع العينة. وعندما يتجاوز التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن تحمله، فإن العينة لن توفر أساساً معقولاً للاستنتاجات حول مجتمع العينة الذي تم اختياره. وكلما كان التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن تحمله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن تحمله. وأيضاً، إذا كان التحريف المُعمَّم أكبر من توقعات المراجع للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج المراجع وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن تحمله. ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان المراجع في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.
- 23أ. إذا توصل المراجع إلى أن مبدأ العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره، فقد يقوم المراجع بما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتحري عن التحريفات التي تم تحديدها وعن احتمال وجود تحريفات أخرى وعمل أي تعديلات ضرورية؛ أو
- تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب على أفضل نحو. فعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم المراجع بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساس ذات الصلة.

³ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقَيَّمَة"، الفقرة 17

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 8أ)

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُنسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات للمراجع بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استناداً إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

1. يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام المراجع بإجراء تقسيم طبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة ذات خصائص مميزة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثمّ السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.
2. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادةً تقسيم مجتمع العينة طبقياً حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تشتمل على أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقياً وفقاً لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقويم الحسابات مستحقة التحصيل، يمكن تقسيم الأرصدة طبقياً حسب أعمارها.
3. لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن المراجع بحاجة لأن يأخذ في حسبانته خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل 20% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة 90% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر المراجع التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم المراجع بتقويم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ 90% من القيمة بشكل منفصل عن الـ 10% المتبقية (التي سُنستخدم بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير جوهرية).
4. في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المُعمّمة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على إجمالي فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

5. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يختار المراجع البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 11أ)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
1. زيادة مدى أخذ أدوات الرقابة ذات الصلة في الحسبان عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم المراجع الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات توقعاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوي جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات المراجع لأدوات الرقابة (ومن ثم، زاد حجم العينة).
2. زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
3. زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختياره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون المراجع في وضع يمكنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة المراجع لمعدل الانحراف المتوقع، فهم المراجع للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المنقّدة للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغييرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادةً ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلاً، في خطر التحريف الجوهرى المقيّم.
4. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع والبال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
5. زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة 11أ)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل منحج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
1. ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري	زيادة	كلما ارتفع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري بالخطر الملازم وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يتم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يحتاج المراجع إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساس. وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
2. زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجبة لنفس الإقرار	نقصان	كلما زاد اعتماد المراجع على الإجراءات الأساس الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساس) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول، انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه من العينة، ومن ثم، يمكن أن يقل حجم العينة.
3. زيادة مستوى التأكيد الذي يروجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
4. زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
5. زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراجعة المراجع لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساس الأخرى.

العامل	التأثير على حجم العينة	
6. التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقياً. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
7. عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة، في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة].)

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة 13أ)

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

- (أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).
- (ب) الاختيار المنهجي، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل 50 وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل 50 وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلاً إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية محوسب أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنهجي، قد يحتاج المراجع لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.
- (ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول) والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.
- (د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه المراجع العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام أسلوب منتظم، فإن المراجع يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة) ومن ثم يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.
- (هـ) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادةً استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسباً في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي المراجع استنباط استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استناداً إلى العينة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (540) (المُحدَّث): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (540) المُحدَّث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (540) (المُحدَّث)

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2019 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
3-2	طبيعة التقديرات المحاسبية
9-4	المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار
10	تاريخ السريان
11	الهدف
12	التعريفات
	المتطلبات
15-13	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
17-16	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
30-18	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
31	الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
32	المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة
36-33	التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنقّدة
37	الإفادات المكتوبة
38	الاتصال بالملكفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة
39	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
7أ-1أ	طبيعة التقديرات المحاسبية
13أ-8أ	المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار
18أ-14أ	التعريفات
63أ-19أ	إجراءات التقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
80أ-64أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
132أ-81أ	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
136أ-133أ	المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

144أ-137أ	التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنقَّدة
145أ	الإفادات المكتوبة
148أ-146أ	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة
152أ-149أ	التوثيق

الملحق الأول: عوامل الخطر الملازم

الملحق الثاني: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معيار المراجعة (315)¹ ومعيار المراجعة (330)² ومعيار المراجعة (450)³ ومعيار المراجعة (500)⁴ ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضاً متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقويم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

2. تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكد التقدير تعكس التقييدات الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه التقييدات تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهاداً من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف. (راجع: الفقرات 1-6، الملحق الأول)

3. رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكد التقدير وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التدرج في تطبيق متطلباته. (راجع: الفقرة 7)

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

4. يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية. وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض الإقرار للتحريف، قد يكون جوهرياً، بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (200)⁵، يكون الخطر الملازم لبعض الإقرارات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، أعلى منه في إقرارات أخرى. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر الملازم على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على احتمالية وقوع التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ نطاق الخطر الملازم. (راجع: الفقرات 8-9، أ1، 65-66، الملحق الأول)

5. يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (330)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها المراجع بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة ذات صلة بالمراجعة، يتعين على المراجع تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.
- ما إذا كان المراجع سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

³ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

⁴ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"

⁵ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 40

6. يتطلب هذا المعيار أيضاً إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم يتم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة.⁶ (راجع: الفقرة 10أ)
7. يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم وتقييم المراجع لخطر الرقابة.
8. تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المراجع في عوامل الخطر الملازم، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عندما ترتفع قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة. (راجع: الفقرة 11أ)
9. يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة⁷ في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَفَة. ولأغراض هذا المعيار، يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول: (راجع: الفقرات 12، 13أ، 139أ-144أ)
- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
 - اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
 - الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2019 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

11. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

12. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
- (أ) التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرة 14أ)
- (ب) تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد. (راجع: الفقرة 15أ)
- (ج) عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. (راجع: الفقرة 16أ، الملحق الأول)

⁶ معيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"، الملحق الثالث

⁷ انظر أيضاً معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 13(ج)

- (د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات. (راجع: الفقرة 17)
- (هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
- (و) ناتج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي. (راجع: الفقرة 18)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

13. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315)،⁸ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمر الآتية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجع الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات 19-22)

المنشأة وبيئتها

- (أ) معاملات المنشأة والأحداث والحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرة 23)
- (ب) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح): وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية خضوع المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى لعوامل الخطر الملازم، أو كيفية تأثرها بها. (راجع: الفقرتين 24، 25)
- (ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي.^(*) (راجع: الفقرة 26)
- (د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم المراجع للأمر الواردة في الفقرات 13(أ)-(ج) أعلاه. (راجع: الفقرة 27)

الرقابة الداخلية للمنشأة

- (هـ) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرات 28-30)
- (و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء. (راجع: الفقرة 31)
- (ز) كيفية تعرف آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية معالجتها لها. (راجع: الفقرتين 32، 33)
- (ح) نظم المعلومات في المنشأة من حيث علاقتها بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

- (1) فئات المعاملات والأحداث والحالات التي تكون مهمة للقوائم المالية والتي تنشأ عنها الحاجة إلى التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو التي تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات والإفصاحات: (راجع: الفقرتين 34، 35)
- (2) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

⁸ معيار المراجعة (315)، الفقرات 3، 5-6، 9، 11-12، 15-17، 20-21

* الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

أ. تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين 36، 37)

1. اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛ (راجع: الفقرتين 38، 39)
2. اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع: الفقرات 40-43)
3. اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (راجع: الفقرة 44)

ب. فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛ (راجع: الفقرة 45)

ج. معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. (راجع: الفقرات 46-49)

(ط) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة 13(ح)(2). (راجع: الفقرات 50-54)

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

14. يجب على المراجع فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. وليس المقصود من الفحص التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات. (راجع: الفقرات 55-60)

15. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات 61-63)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

16. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتعلق بتقدير محاسبي وما يتعلق به من إفصاحات على مستوى الإقرارات، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315)،⁹ يجب على المراجع أن يقيّم الخطر الملازم وخطر الرقابة، كلاً على حدة. ويجب على المراجع أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وعند تقييم الخطر الملازم: (راجع: الفقرات 64-71)

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرات 72-75)

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى: (راجع: الفقرات 76-79)

(1) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(2) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

17. يجب على المراجع تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها وفقاً للفقرة 16 يُعد، بحسب حكم المراجع، خطراً مهماً.¹⁰ وإذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر.¹¹ (راجع: الفقرة 80)

⁹ معيار المراجعة (315)، الفقرتان 25 و26

¹⁰ معيار المراجعة (315)، الفقرة 27

¹¹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 29

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

18. وفقاً لمتطلبات المعيار (330)،¹² يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات،¹³ مع الأخذ في الحسبان أسباب التقييم المُعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة 21)؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات 22-27)؛ أو

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين 28-29).

ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهرى المقيّم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة.¹⁴ ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرات 81-84)

19. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (330)،¹⁵ يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المراجع لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهرى. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة.¹⁶ (راجع: الفقرات 85-89)

20. يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.¹⁷ (راجع: الفقرة 90)

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

21. عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات 91-93)

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

22. عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرات 23-26، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرى فيما يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرة 94)

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛

¹² معيار المراجعة (330)، الفقرات 6-15 و 18

¹³ معيار المراجعة (330)، الفقرات 6 و 7 و 21

¹⁴ معيار المراجعة (330)، الفقرة (ب) 7

¹⁵ معيار المراجعة (330)، الفقرة 8

¹⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرة 9

¹⁷ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 15 و 21

(ب) كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

الطرق

23. عند تطبيق متطلبات الفقرة 22، بشأن الطرق، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين 95، 97)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة 96)

(ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛

(د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء؛ (راجع: الفقرات 98-100)

(1) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(2) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(هـ) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة. (راجع: الفقرة 101)

الافتراضات المهمة

24. عند تطبيق متطلبات الفقرة 22، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرات 95، 102-103)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة 96)

(ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة؛ (راجع: الفقرة 104)

(د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك. (راجع: الفقرة 105)

البيانات

25. عند تطبيق متطلبات الفقرة 22، بشأن البيانات، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين 95، 106)؛

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة 96)

(ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة 107)

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (راجع: الفقرة 108)

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

26. عند تطبيق متطلبات الفقرة 22، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

(أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرة 109)

(ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرات 110-114)

27. عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات 115-117)

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقويم استجابات الإدارة وفقاً للفقرة 26؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقاً للفقرتين 28 و29، وذلك إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كافٍ؛

(ج) تقويم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقاً لمعييار المراجعة (265).¹⁸

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

28. عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المراجع مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة 27(ب)، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراءات لتقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عما إذا كان المراجع يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية تلك مُصمَّمة ومُنقَّدة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات 23-25. (راجع: الفقرات 118-123)

29. إذا قام المراجع بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

(أ) تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي قام المراجع بتقويمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرتين 124، 125)

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيَّمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

30. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (500) عند الحصول على أدلة مراجعة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات 21-29 من هذا المعيار يمكن أن تساعد المراجع في تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد الإقرارات ذات الصلة وفقاً للفقرة 8(ج) من معيار المراجعة (500). وعند تقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداهما بتقويم المراجع لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المراجع لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المراجع بمجال عمل الخبير. (راجع: الفقرات 126-132)

¹⁸ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

31. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين 26(ب) و29(ب).

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

32. يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يُعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال. (راجع: الفقرات 133-136)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفّذة

33. عند تطبيق معيار المراجعة (330) على التقديرات المحاسبية،¹⁹ يجب على المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما يلي: (راجع: الفقرتين 137، 138)

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند المعرفة بوجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

34. عند إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرة 33(ج)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة.²⁰ وفي حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (705).²¹

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرّفة

35. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرّفة. ويقدم معيار المراجعة (450)²² إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها المراجع بين التحريفات (سواءً كانت في الحقائق أو ناتجة عن الاجتهادات أو مُعمّمة) لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحّحة على القوائم المالية. (راجع: الفقرات 12، 13، 139-144)

36. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقييم ما يلي:

(أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛²³ أو

(ب) في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.²⁴

¹⁹ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 25 و26

²⁰ معيار المراجعة (500)، الفقرة 11

²¹ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

²² معيار المراجعة (450)، الفقرة 6

²³ انظر أيضاً معيار المراجعة (700)، الفقرة 14

²⁴ انظر أيضاً معيار المراجعة (700)، الفقرة 19

الإفادات المكتوبة

37. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة،²⁵ حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عمّا إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة. (راجع: الفقرة 145)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

38. عند تطبيق معيار المراجعة (260)²⁶ ومعيار المراجعة (265)،²⁷ يتطلب الأمر من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهرية تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر الملازم لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المراجع مطالبٌ في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. (راجع: الفقرات 146-148)

التوثيق

39. يجب على المراجع أن يُضَيِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:²⁸ (راجع: الفقرات 149-152)

- (أ) العناصر الرئيسية لفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛
- (ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع ومخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات،²⁹ مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواءً كانت متعلقة بالخطر الملازم أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛
- (ج) استجابات المراجع عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛
- (د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقويم المراجع لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمتطلبات الفقرة 32؛
- (هـ) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المراجع ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَّفَة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة 2)

أمثلة للتقديرات المحاسبية

1. من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.

²⁵ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

²⁶ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 16(أ)

²⁷ معيار المراجعة (265)، الفقرة 9

²⁸ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، و6أ و7 و10

²⁹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 28(ب)

- تقويم أصول البنية التحتية.
- تقويم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص خسائر الانتماء المتوقعة.
- تقويم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمنافع تقاعد الموظفين.
- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- الهبوط في قيمة الأصول أو الممتلكات أو المعدات المعيّنة المحتفظ بها بهدف الاستبعاد.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

الطرق

2. الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلاك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية، يُشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

3. تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية. ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.
4. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات باسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة. وفيما عدا ذلك، تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.
5. من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المستشرفة للمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

6أ. يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدّة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتری الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود؛ أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

التدرج (راجع: الفقرة 3)

7أ. من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التدرج في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات 20–22 وأ3 وأ67 وأ84.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة 4)

8أ. إن عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات والأحداث التي قد تؤثر على قابلية تعرض إقرار ما للتحريف، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

9أ. وإضافة إلى عوامل الخطر الملازم لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية، يمكن أن تشمل عوامل الخطر الملازم الأخرى، التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، على مدى خضوع التقدير المحاسبي أو تأثره بما يلي:

- التغيير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي.

خطر الرقابة (راجع: الفقرة 6)

10أ. يتمثل أحد الأمور المهمة التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات في مدى فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها ومدى معالجة أدوات الرقابة للمخاطر الملازمة المقيّمة على مستوى الإقرارات. ويدعم تقويم المراجع لأدوات الرقابة بأنها مصممة على نحو فعال وأنها قد تم تطبيقها توقعه بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد ما إذا كان سيقوم باختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 8)

11أ. الفقرات 60 وأ95 وأ96 وأ137 وأ139 هي أمثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها المراجع نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة 152 إرشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع: الفقرتين 9، 35)

12أ. من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر المراجع فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛

- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

13. يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة 9 أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد متسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة 12(أ))

14. التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مُثبتة أو مُفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع (راجع: الفقرة 12(ب))

15. يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع لتقويم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، مخصص الهبوط في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية)، أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي). وقد يتبع المراجع منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقويم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكيد التقدير (راجع: الفقرة 12(ج))

16. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكيد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك، فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقويم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقويم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكيد التقدير.

تحيز الإدارة (راجع: الفقرة 12(د))

17. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، وبعبارة أخرى، إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكيد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة). وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

نتائج التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة 12(و))

18. لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها المراجع وفقاً لهذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة. وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة 13)

19. تتطلب الفقرات 11-24 من معيار المراجعة (315) أن يتوصل المراجع إلى فهم لأمر معين عن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة 13 من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (315).

التدرج

20أ. إن طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداهما، للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقرير المالي المنطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية ومن خلال تتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

21أ. في المقابل، قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أعلى. وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة 20أ.

22أ. قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاوُل أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الأصغر:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة أنشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ المراجع في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث والحالات الأخرى (راجع: الفقرة 13(أ))

23أ. قد يكون من بين التغييرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في أنواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة 13(ب))

24أ. يوفر التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في كيفية تطبيق الإدارة لتلك المتطلبات ذات الصلة بالتقدير المحاسبي، وفي تحديد المراجع لما إذا كانت هذه المتطلبات قد طبقت بشكل مناسب. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في اتصاله بالمكلفين بالحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.³⁰

25أ. عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى المراجع إلى فهم ما يلي:

³⁰ معيار المراجعة (260)، الفقرة 16(أ)

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق:
 - o يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها؛ أو
 - o يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
 - o يحدد إفصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كنت التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع: الفقرة 13(ج))

26أ. إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد المراجع في التعرف على الأطر التنظيمية المنطبقة (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الاحترازي في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية، أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد إفصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية (راجع: الفقرة 13(د))

27أ. إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد المراجع في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة. ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجرائها للتقديرات المحاسبية.

الرقابة الداخلية للمنشأة، ذات الصلة بالمراجعة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع: الفقرة 13(ه))

28أ. عند تطبيق معيار المراجعة (315)،³¹ قد يكون فهم المراجع لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقييم المطلوب من المراجع، حيث إن هذا الفهم يتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- ما إذا كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى تُضعفها أو وجه القصور في بيئة الرقابة.

29أ. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو

³¹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 14

- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة. وقد يشتمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

30أ. قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المكلفون بالحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكيد مرتفع في التقدير؛ أو
- تنطوي على تعقيد عند إجرائها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع: الفقرة 13(و))

31أ. قد ينظر المراجع فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير:³²

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطيات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقويم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث.³³
- الطبيعة غير المعتادة أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 13(ز))

32أ. إن فهم الكيفية التي تتعرف بها آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد المراجع عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- توفّر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
- نظم المعلومات في المنشأة أو بيئة تقنية المعلومات فيها؛
- كبار الموظفين.

33أ. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:

- إيلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.

³² معيار المراجعة (500)، الفقرة 8

³³ انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (13) "قياس القيمة العادلة"

- تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
- متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
- المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية، أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة 13(ح)(1))

34. فئات المعاملات والأحداث والحالات الواقعة في نطاق الفقرة 13(ج) هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والخاضعة للفقرتين 18(أ) و(د) من معيار المراجعة (315). وعند التوصل إلى فهم لنظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، فقد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير معتادة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ولاسيما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

35. قد يحدد المراجع خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية والإفصاحات المتعلقة بها لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (315) الظروف التي يتعرف فيها المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك تحديد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بألية المنشأة لتقييم المخاطر.³⁴

تحديد الإدارة للطرق والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع: الفقرة 13(ح)(2)(أ))

36. إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

37. إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

الطرق (راجع: الفقرة 13(ح)(2)(أ)(1))

38. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي. ولكن في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

النماذج

39. يمكن أن تصمم الإدارة وتطبق أدوات رقابة محددة على النماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج الإدارة ذاتها أو نماذجاً خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تعالج هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية ربما يكون من الأرجح تحديدها على أنها ذات صلة بالمراجعة. وفي حالة وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، يكون من الأرجح أيضاً أن تكون أدوات الرقابة على سلامة البيانات ذات صلة بالمراجعة. ومن بين العوامل التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان عند التوصل إلى فهم للنموذج وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛

³⁴ معيار المراجعة (315)، الفقرة 17

- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
 - o الصحة النظرية للنموذج؛
 - o السلامة الرياضية للنموذج؛
 - o دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وتقييماته ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعة أي تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع: الفقرة 13(ح)(2)(أ))

40. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:
- أساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار. وقد يوفر إطار التقرير المالي المنطبق ضوابط أو إرشادات ليمت استخدامها عند اختيار الافتراضات.
 - كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
 - عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعد متسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:
 - o داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
 - o خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو دعاوى القضاية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).
 - متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.
41. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:
- (أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقرير.
- (ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

لكن في الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات البند (أ) وتقديرات البند (ب) واضحاً دائماً ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

42. يُشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيداً في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

43. عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم المراجع لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها:

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشتمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقييم المناسب في مثل هذه الظروف؛
- الموارد اللازمة لتحديد مدى النواتج، في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشأة، في مثل هذه الظروف؛
- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتباين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية معينة للمعلومات، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع: الفقرة 13(ح)(2)(أ)(3))

44. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى تعقيد نظم تقنية المعلومات المستخدمة للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع: الفقرتين 13(ح)(2)(ب)–13(ح)(2)(ج))

45. تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طرقاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.

- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النواتج البديلة.

46أ. قد تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد تنص أطر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

47أ. على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي للتقرير المالي (13)³⁵ إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقويم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى، المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقويمها مع الأخذ في الحسبان معقولة مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقرير المالي المنطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

48أ. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المصحح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:

○ الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو

○ البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.

- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكيد التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.

49أ. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكيد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعية بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكيد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكيد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة". وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة. وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات، تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكيد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:

○ طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكيد التقدير؛

○ حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛

○ الحل المتوقع لحالة عدم التأكيد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات

³⁵ المعيار الدولي للتقرير المالي (13) "قياس القيمة العادلة، الفقرة 63

المتأثرة؛

○ تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.

● الإفصاح عن مدى النواتج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.

● الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:

○ المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وأدائها؛

○ الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.

● إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.

● إفصاحات كمية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية المنشأة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة 13(1))

50. إن حكم المراجع عند تحديد أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وبالتالي الحاجة إلى تقويم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، يتعلق بألية الإدارة الموضحة في الفقرة 13(ح)(2). وقد لا يحدد المراجع أنشطة رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع العناصر الواردة في الفقرة 13(ح)(2)، وذلك بناءً على مدى التعقيد المرتبط بالتقدير المحاسبي.

51. في إطار التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، قد يأخذ المراجع في الحسبان:

● كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدراً خارجياً للمعلومات أو بيانات من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد.

● فحص التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

● الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملائم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.

● فاعلية تصميم أنشطة الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الجوهرية أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب الإدارة. وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأسير تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

52. عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثف في إجراء تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تشمل أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على التطبيقات. وقد تعالج مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

● ما إذا كانت نظم تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيأة على نحوٍ مناسب للقيام بذلك؛

- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام نُظُم متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين النظم، ولاسيما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه النظم أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛
 - ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقويمه بشكل دوري؛
 - اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من المصادر الخارجية للمعلومات؛
 - البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال نظم المعلومات في المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
 - المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر خارجية للمعلومات؛
 - ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
 - ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الأستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.
- 53أ. في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة والمكونات الأخرى في الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (315).³⁶
- 54أ. بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً للمراجع في التوصل إلى فهم لما يلي:
- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
 - تصميم وتطبيق أنشطة الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
 - الجوانب الخاصة بنظم المعلومات في المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
 - كيفية التعرف على المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.
- فحص نتائج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص إعادة تقديرها (راجع: الفقرة 14)
- 55أ. يساعد إجراء فحص لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص لإعادة تقديرها (الفحص بأثر رجعي) في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتج في الفترة الحالية من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء فحص بأثر رجعي، يمكن أن يحصل المراجع على ما يلي:
- معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل المراجع من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
 - أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
 - معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
 - معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزع الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- 56أ. قد يوفر الفحص بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في الفترة الحالية. ويمكن تطبيق مثل هذا الفحص الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أُجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات

³⁶ معيار المراجعة (315)، الفقرة 77أ

عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء فحص بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى نتائج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.

57أ. يتطلب معيار المراجعة (240) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراسات الإدارة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.³⁷ ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (240).

58أ. بناءً على التقييم السابق الذي أجراه المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إجراء فحص أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم خطر ملازم على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الجوهرية. وفي إطار الفحص التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي المراجع اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الفحص.

59أ. تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع، تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المراجع في عملية الفحص على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغيرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على نتائج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة. وفي هذه الحالة، يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نواتج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية.

60أ. إن وجود اختلاف بين نتائج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.³⁸ وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول آلية الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، قد يقوم المراجع بإعادة تقييم خطر الرقابة وقد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً حول الأمر. وتحتوي العديد من أطر التقرير المالي على إرشادات بشأن التمييز بين التغيرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغيرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع: الفقرة 15)

61أ. من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان فريق الارتباط بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:³⁹

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال، الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة، التزامات عقود التأمين).
- درجة عدم تأكد التقدير.
- مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
- مدى تعقيد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية المقيدة.
- الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن أمور غير محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.

³⁷ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالفحص عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 32(ب)(2)

³⁸ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة 14

³⁹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 14، ومعيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 8(هـ)

- تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.

ويمكن أن تتباين طبيعة إشراف الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراف ومداه، على مدار عملية المراجعة.

62أ. قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقييم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء.⁴⁰

63أ. لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون. ولكن من المرجح أن يخلص المراجع إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرتين 4، 16)

64أ. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

65أ. تنص الفقرة 42 من معيار المراجعة (200) على أن المعايير الدولية للمراجعة لا تشير عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. لكن هذا المعيار يتطلب إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية، بما في ذلك المخاطر المهمة، على مستوى الإقرارات للتقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (330).⁴¹

66أ. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييم الخطر الملازم، فإن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، أو درجة تأثره بهذه الأمور. ويمكن أيضاً للمراجع من خلال نظره في عوامل الخطر الملازم أن يحصل على معلومات ليتم استخدامها في تحديد:

- الدرجة التي تم تقييم الخطر الملازم بها على نطاق الخطر الملازم؛

- أسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وفقاً للفقرة 18 استجابةً لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

67أ. قد تكون أسباب تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. فعلى سبيل المثال:

(أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة أيضاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير ومستوى كبير من عدم الموضوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التأمين.

(ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسبي لمخصص التقادم في منشأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف أنواع المخزون نُظماً وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضوعية وقد تكون درجة عدم تأكد التقدير منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.

⁴⁰ معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير المراجع"

⁴¹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

(ج) قد توجد تقديرات محاسبية أخرى غير معقدة في إجراءاتها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكيد التقدير وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك، إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهاداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

68أ. قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر الملازم من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً منفردة أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يتعرف المراجع على مخاطر أقل أو قد يقيّم الخطر الملازم عند الحد الأدنى لنطاق الخطر الملازم.

69أ. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً منفردة أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود المراجع إلى تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم. وفيما يخص هذه التقديرات المحاسبية، من المرجح أن يؤثر نظر المراجع في تأثيرات عوامل الخطر الملازم تأثيراً مباشراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وعلى تقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة استجابةً للمخاطر المقيّمة. وقد يكون تطبيق المراجع لتزعة الشك المهني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

70أ. قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضافية ذات صلة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، قد يصبح ناتج أحد التقديرات المحاسبية معروفاً أثناء المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، أو إعادة النظر في تقييمها،⁴² بغض النظر عن درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكيد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، أو درجة تأثيره بهذه الأمور. وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار المراجع لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة 18. فعلى سبيل المثال، بالنسبة لاستحقاق علاوات بسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص المراجع إلى وجود درجة منخفضة نسبياً من التعقيد أو عدم الموضوعية في إجراء التقدير المحاسبي، وبالتالي قد يقيّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات عند الحد الأدنى لنطاق الخطر الملازم. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات.

71أ. يمكن أن يتم تقييم المراجع لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة. ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (على سبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع المراجع لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر الذي تم التعرف عليه، وبعبارة أخرى، الاعتماد المقرر على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، يتوقع المراجع عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع المراجع أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكيد التقدير (راجع: الفقرة 16(أ))

72أ. مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكيد التقدير، يمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتطلب:
 - 0 استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكيد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للرصد.
 - 0 استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكيد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للرصد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
 - 0 إفصاحات عن عدم تأكيد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب الحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للرصد بسهولة.

- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقرير المالي المنطبق) للإدارة:
 - أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدى مشروط)، أو بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو
 - أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقويم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).
- 73أ. لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو الموضح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون، على سبيل المثال، قد جرى تهوينه.
- 74أ. في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكيد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون هناك مخاطر تحريف جوهري لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكيد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات 112-113، 143-144).
- 75أ. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكيد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (570)⁴³ متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

التعقيد أو عدم الموضوعية (راجع: الفقرة 16(ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

- 76أ. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:
 - حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدة بطبيعتها ومن ثمّ قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الجوهري. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الجوهري عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.
 - طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرفة للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهادات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المستشرفة للمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقويم أحد التزامات عقود التأمين اجتهادات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

- 77أ. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:
 - تعقيد الآلية المستخدمة لاستنباط البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه. وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن توضح بعض المصادر الخارجية للمعلومات (أو لن توضح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.

⁴³ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

- التعقيد الملازم للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.
- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن حسومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

78أ. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لمناهج التقييم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقييم.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدرراً لعدم التأكد الملازم للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات مستشرفة للمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر الملازم الأخرى (راجع: الفقرة 16(ب))

79أ. تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نواتج القياس المحتملة. وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة، أو متأثراً على نحو غير ملائم بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يُعد مبلغاً محزفاً. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة 17)

80أ. إن تقييم المراجع للخطر الملازم، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى أو درجة تأثيره هذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم وتقييمها يُعد خطراً مهماً.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع (راجع: الفقرة 18)

81أ. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم المراجع أياً من مناهج الاختبار الثلاثة (منفردة أو مجتمعة) المذكورة في الفقرة 18. فعلى سبيل المثال، عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر المراجع استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختياره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواء كانت مؤيدة أو مناقضة

82أ. تشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.⁴⁴ وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحايزة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع لا يُعد مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

⁴⁴ معيار المراجعة (500)، الفقرة 5

83أ. يتطلب معيار المراجعة (330) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.⁴⁵ ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر الملازمة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيّم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم.

التدرج

84أ. تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومداهما بأمر منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة، التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره المراجع لمراجعة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد تكون مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقويم أقل لاستحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بفترة وجيزة. وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر للمراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقويم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة.

عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة (راجع: الفقرة 19)

85أ. قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر الملازم على أنه خطر مرتفع في نطاق الخطر الملازم، بما في ذلك التقييم للمخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من التعقيد أو متأثراً بها. وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، وبالتالي يتطلب اجتهاداً مهماً من جانب الإدارة، فإن التقييدات الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل المراجع يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

86أ. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر الملازم المقيّم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛
- الأدلة على تنفيذ أنشطة الرقابة.

⁴⁵ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 7(ب) وأ19

الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

87. في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية، تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

88. من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، ما يلي:

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- عندما تكون المعلومات الداعمة لإقرار واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها. وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد مخصص معقد لخسارة الائتمانية المتوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات. وفي هذه الظروف، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

89. في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون المراجع مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية. وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة، شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة 20)

90. عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساس فقط، فإن معيار المراجعة (330)⁴⁶ يتطلب أن تشمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل. ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة 18 من هذا المعيار بناءً على الحكم المبني للمراجع في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط أو افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 21)

91. في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج غير دائم بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة 18.

92. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة.

⁴⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرة 21

وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثمّ فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

93أ. حتى وإن قرر المراجع عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعييار المراجعة (560). ويتطلب معيار المراجعة (560) أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها⁴⁷ وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب.⁴⁸ ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادةً على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل المراجع بموجب معيار المراجعة (560) له أهمية خاصة.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة 22)

94أ. قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوجي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
 - عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
 - عندما يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة.
 - عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.
- قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع: الفقرات 23(أ)، 24(أ)، 25(أ))

95أ. عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المراجع إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجديّة حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع: الفقرات 23(ب)، 24(ب)، 25(ب))

96أ. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

⁴⁷ معيار المراجعة (560)، الفقرة 6

⁴⁸ معيار المراجعة (560)، الفقرة 8

الطرق

اختيار الطريقة (راجع: الفقرة 23(أ))

97أ. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة المختارة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة يُعد مناسباً؛
- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ومفاهيم أو أساليب التقويم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كان التغيير قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلاف ذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر أيضاً الفقرات 133أ-136أ)

وتُعد هذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع: الفقرة 23(د))

98أ. من الأرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للرصد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقويم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.

99أ. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
 - o الصحة النظرية للنموذج؛
 - o السلامة الرياضية للنموذج؛
 - o دقة واکتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛
 - o مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
 - ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
 - ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.
- وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

100. يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الصناعات، يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع: الفقرة 23(هـ))

101. يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة 24)

102. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار افتراض ما قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً ولا متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ عن التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي تحريفات جوهرية في القوائم المالية أو قد تُعد هذه التغييرات مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر الفقرات 133أ-136).

103. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النواتج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنواتج، توصف أحياناً بأنها مدى النواتج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

104. من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح المراجع على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الأفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فإن معيار المراجعة (315)⁴⁹ يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك الارتباطات الأخرى تُعد ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية. وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

105. قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي المنطبق أن تقوم بذلك. وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات المراجع ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.

- الفحص المادي للخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
 - الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
 - استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
 - تقييم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.
 - النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت، المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.
- ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقرير مالي معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع: الفقرة 25(أ))

106. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلاف ذلك، فمن غير المرجح أن يكون التغيير معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات 133-136).

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة 25(ج))

107. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (500) أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب ما تستدعيه الظروف، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقييم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع.⁵⁰

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع: الفقرة 25(د))

108. تشمل الإجراءات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛
 - الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
 - الفحص المادي للعقود الأساسية من أجل:
- o تقييم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛
- o النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

⁵⁰ معيار المراجعة (500)، الفقرة 9

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة 26(أ))

109أ. قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

(أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنواتج القياس والمدى الناتج عن نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الجوهرى، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(1) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(2) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة 26(ب))

110أ. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.
- ما إذا كانت خصائص التقييم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية التقدير وتقييماتها، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

111أ. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغ المقدر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

112أ. تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية إجراء التقدير وتقييماتها، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح.⁵¹
 - عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية. وبناءً على الظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
 - عن الاجتهادات المهمة أو الحساسة (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المستشفرة للمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.
- وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقرير المالي من أجل تحقيق العرض العادل، أو في حالة وجود إطار التزام، فحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.
- 113أ. كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثمّ زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام -وفقاً للفقرة 35- بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقرير المالي المنطوق، أم أنّهما محرفان.
- 114أ. إذا كان نظر المراجع في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات، أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.⁵²

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة 27)

- 115أ. عندما يقرر المراجع أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الزائدة التي قد يطلب المراجع من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل، على سبيل المثال، على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.
- 116أ. عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلال. وقد يشمل ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.
- 117أ. إذا قرر المراجع بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة 34.

تقدير المراجع لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع: الفقرتين 28، 29)

- 118أ. يمكن أن يكون تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقويمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:
- عندما يوجي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المتوقع أن تكون فعّالة.
 - عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
 - عندما لا تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع قد تم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وتبدو هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
 - عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ.
 - عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة 27).

⁵¹ المعيار الدولي للتقرير المالي (13) "قياس القيمة العادلة، الفقرة 92

⁵² معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

119. قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطبق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصصة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).
120. قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم المراجع في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيما عندما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة.
121. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:
- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة، على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
 - استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
 - استخدام الطريقة الخاصة بالمراجع لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
 - توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
 - النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.
122. يمكن أن يقوم المراجع أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الجوهرى عن جزء معين من التقدير المحاسبي).
123. عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالمراجع أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل المراجع على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المراجع للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكون المراجع أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارسها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.
124. ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة 29(أ) والذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن المراجع يُتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى، كل على حدة. ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل المراجع على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى تُعدان معقولتين في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أن المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين تُعد معقولة أيضاً.
125. قد يكون حجم المدى المقدر من المراجع عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الزكاة والضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى. ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكيد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكيد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقرير المالي المنطبق في ذلك الشأن. وبناءً على الإجراءات المنقّدة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص المراجع إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية، بحسب حكم المراجع، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقويم المراجع لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكيد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيما تقويمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكيد التقدير ومدى النواتج المحتملة. وتحتوي الفقرات 139-144 على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

126. ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من قبل مصدر خارجي للمعلومات.

المصادر الخارجية للمعلومات

127. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (500)،⁵³ فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل. فعلى سبيل المثال:

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر خارجي وحيد للمعلومات متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب المراجع الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل للمقارنة معه.
- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من أكثر من مصدر خارجي مستقل للمعلومات وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج المراجع للحصول على قدر أقل من الأدلة بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.
- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى المراجع لفهم أسباب الاختلاف في الآراء. وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم أسعاراً مستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن المراجع مطالبٌ بموجب الفقرة 26(ب) بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد معقولة. وفي مثل هذه الحالات، يُعد الحكم المهني مهماً أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طرقه الخاصة. وتقدم الفقرة 43 من معيار المراجعة (500) إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

128. بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية للمعلومات، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

- (أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛
- (ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛
- (ج) عندما لا توجد أية معاملات سواءً للأصل أو للالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمه تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛
- (د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:
 - (1) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛
 - (2) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛
 - (3) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

⁵³ معيار المراجعة (500)، الفقرة 35

129أ. عند استخدام معلومات متحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات المراجع ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كنت المعلومات مفصلة على نحو كافٍ، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل المصدر الخارجي للمعلومات. وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر المراجع في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداهها. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالباً معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالباً معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة 44 من معيار المراجعة (500) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها المصدر الخارجي للمعلومات على تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

130أ. تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. وبالتالي، يطبق المراجع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

131أ. إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات 21-29 من هذا المعيار المراجع في تطبيق الفقرة 8(ج) من معيار المراجعة (500).

المنشآت الخدمية

132أ. يتناول معيار المراجعة (402)⁵⁴ فهم المراجع للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً استجابات المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (402) قد تساعد المراجع في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة 32)

133أ. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن للمراجع تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من المراجع للنواتج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

134أ. من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ مواتٍ لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التفاوض أو التفاؤل.

وعند التعرف على وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

135أ. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى

⁵⁴ معيار المراجعة 402 "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (700).⁵⁵

136أ. وإضافة لذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (240)، يُعد المراجع مطالباً بتقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.⁵⁶ وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة (راجع: الفقرة 33)

137أ. عندما يؤدي المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تسبب في قيام المراجع بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها.⁵⁷ وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم المراجع أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد توصل إلى أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، قد يكتشف المراجع أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الجوهري (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.⁵⁸

138أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقويم الذي يقوم به المراجع بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم استيفاؤها في الواقع. وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن الظروف في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرّفة (راجع: الفقرتين 9، 35)

139أ. عند القيام، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة المتحصل عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرّقان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة 125أ). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

140أ. تقدم الفقرات 110-114 إرشادات لمساعدة المراجع في تقويم اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

55 معيار المراجعة (700)، الفقرة 11

56 معيار المراجعة (240)، الفقرة 32(ب)

57 معيار المراجعة (330)، الفقرة 60أ

58 انظر أيضاً معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

141أ. عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين 26(ب) و29(ب) وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة 31. ثم ينظر المراجع في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقويم العام، وفقاً للفقرة 35، لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرّفة.

142أ. يقدم معيار المراجعة (450) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية⁵⁹ وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش.⁶⁰

143أ. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل⁶¹ يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل. فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير، فقد يقرر المراجع أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص المراجع إلى أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري.

144أ. يقدم معيار المراجعة (705)⁶² إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بحالة عدم تأكد التقدير.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 37)

145أ. قد تتضمن الإفادات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إفادات:

- بأن الاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصّح عنها في القوائم المالية.

⁵⁹ معيار المراجعة (450)، الفقرة 17أ

⁶⁰ معيار المراجعة (450)، الفقرة 22أ

⁶¹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 14

⁶² معيار المراجعة (705)، الفقرتان 22 و23

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة 38)

146أ. عند تطبيق معيار المراجعة (260)، يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.⁶³ ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر المراجع في أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة.

147أ. يتطلب معيار المراجعة (265) أن يبلغ المراجع كتابة المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة.⁶⁴ ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظْم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عندما يتم الحصول على البيانات من مصدر خارجي للمعلومات؛

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

148أ. إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمراجع أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تواجه تقويم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطات التأمين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر المراجع بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع: الفقرة 39)

149أ. يحتوي معيار المراجعة (315)⁶⁵ ومعيار المراجعة (330)⁶⁶ على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المراجع للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيّمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (230).⁶⁷ وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية، يُعد المراجع مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم المراجع للمنشأة وبينتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات المراجع لهذه المخاطر.

150أ. عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (330)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ المراجع في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم أو بتقييم المراجع لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أخذ بها كل عامل من عوامل الخطر الملازم في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

151أ. قد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً توثيق:

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.

⁶³ معيار المراجعة (260)، الفقرة 16(أ)

⁶⁴ معيار المراجعة (265)، الفقرة 9

⁶⁵ معيار المراجعة (315)، الفقرات 32 و152-155

⁶⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 28 و63

⁶⁷ معيار المراجعة (230)، الفقرة 8(ج)

- أحكام المراجع عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

152. تشير الفقرة 7 من معيار المراجعة (230) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لزعة الشك المهني. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء، فقد يحتوي التوثيق على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين استنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة 13(د)، بشأن كيفية استخدام المراجع لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛
- الفقرة 18، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛
- الفقرات 23(ب) و24(ب) و25(ب) و32، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- الفقرة 34، التي تتناول نظر المراجع في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات 2، 4، 12(ج)، 81، 66)

عوامل الخطر الملازم

مقدمة

1. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.
2. إن الخطر الملازم المرتبط بالتقدير المحاسبي هو قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبي للتحريف الجوهرية، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. وينتج الخطر الملازم من عوامل الخطر الملازم التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبي بشكل مناسب. ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر الملازم لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

3. ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقويم ذات الصلة. فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر، يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبي عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة. وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقويم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

4. يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لنقص في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر. وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة، باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقويم ذات الصلة.
5. ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نواتج القياس. وعلاوة على ذلك، تقرر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها. ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود نقصاً ملازماً لأنه لا يمكن تخلص آلية القياس منه. ولذلك، تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير. وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.
6. عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلية أو خارجية مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن رصد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناءً على طبيعة أساس القياس المنطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للرصد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن رصده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق. وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للرصد بشكل مباشر.
7. قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النواتج غير الأكيدة لأحد البنود. فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من

الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النواتج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناءً على افتراضات اكتوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس، في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

8. يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى، التعقيد الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) في ظهور الخطر الملازم. وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقويم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقويم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

9. قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقويم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نواتج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

10. كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقويم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقرير المالي المنطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقويم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو
- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) أو المصادر الخارجية للمعلومات، أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملاءمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

11. قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات، على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

- (أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة. وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات، على سبيل المثال، من خلال مصدر خارجي للمعلومات، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح المصدر الخارجي للمعلومات عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أية معالجة للبيانات تم إجراؤها.
- (ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر خارجي للمعلومات عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات، بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم أخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.
- (ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم أنواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهماً لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

12. يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى، عدم الموضوعية الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) التقييدات الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقييم. وعند وجود مثل هذه التقييدات، فقد يحد إطار التقرير المالي المنطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة. وقد تضع هذه المتطلبات، على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة. وقد يسلب إطار التقرير المالي المنطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.
13. تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:
- مناهج التقييم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
 - مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقييم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
 - الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقييم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
 - مدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيُختار من بينه المبلغ المقدر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
 - اختيار الإدارة للمبلغ المقدر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم تقديمها، في القوائم المالية.
14. ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات. وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تُتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناءً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنواتج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.
15. وفيما يتعلق بالنواتج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة مبلغ مستحق التحصيل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون المبلغ مستحق التحصيل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلًا للرصد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد، بسبب الهبوط في القيمة. وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.
16. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المُجسّدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.
17. قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية. فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقييم النواتج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات). وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يُقاس عليها أيضاً عند تقييم النواتج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.
18. قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يُعد، وفقاً للإدارة، مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي. وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

19. ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي. وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم، الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي. وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. وتُمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطوق. ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى، المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.
20. تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجراءاتها. وتتطلب العديد من الأطر المحاسبية أن تكون المعلومات المُعدّة لغرض الإدراج في القوائم المالية معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن، على الأقل من حيث المبدأ، إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.
21. ينشأ أيضاً عن التباين الملائم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة 19) تباين في نواتج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير، ويُشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي. وإضافة إلى تحديد نواتج القياس، تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين الملائم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).
22. إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير الصادق عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطوق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير. وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناءً على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطوق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطوق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر. وبالمثل، قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل في ظل الظروف القائمة.
23. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدرٍ كافٍ من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية لئتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير صادق عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطوق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطوق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطوق في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 146)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغها للمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات:

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الجوهري.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة (أو عدم فهمها) لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداهما والمخاطر المرتبطة بها.

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر المراجع حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر المراجع حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

(ل) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

(ص) الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو عمليات التقييم التي نفذتها الإدارة أو أحد الخبراء الذين استعانت بهم.

(ق) الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بعمليات التقييم.

(ر) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة بسبب المخاطر الجوهرية وأشكال التعرض التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

(ش) مدى معقولية الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (550): الأطراف ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (550)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (550)

الأطراف ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
7-3	مسؤوليات المراجع
8	تاريخ السريان
9	الأهداف
10	التعريفات
	المتطلبات
17-11	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
19-18	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
24-20	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
25	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
26	الإفادات المكتوبة
27	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
28	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	مسؤوليات المراجع
7أ-4أ	تعريف الطرف ذي العلاقة
28أ-8أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
30أ-29أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
45أ-31أ	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
47أ-46أ	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
59أ-58أ	الإفادات المكتوبة
50أ	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315)¹ ومعيار المراجعة (330)² ومعيار المراجعة (240)³ فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

2. تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في سياق العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف جوهرى في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات المماثلة مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. ومع ذلك، قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهرى في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهيكل التنظيمية، مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تليخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة.
- قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون عووض.

مسؤوليات المراجع

3. نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر التقرير المالى تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقرير المالى المنطبق تلك المتطلبات، يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات الإطار.

4. حتى في حالة وضع إطار التقرير المالى المنطبق لأقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، أو عدم وضعه لأي متطلبات على الإطلاق، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم للعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة 1أ)

(أ) تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (راجع: الفقرة 2أ)

(ب) غير مضللة (لأطر الالتزام)، (راجع: الفقرة 3أ)

وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

5. بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (240)،⁴ لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكلٍ أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينها"

² معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

³ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

⁴ معيار المراجعة (240)، الفقرة 25

6. بسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.⁵ وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، خاصة إذا لم يحدد إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.
- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

7. وبناءً على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بزعة الشك المبني وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (200)⁶ يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظراً لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصّل عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييم تلك المخاطر، وفي تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيّمة.

تاريخ السريان

8. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

9. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، وبما يكفي لتمكين المراجع من:

- (1) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها؛
- (2) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (لأطر الالتزام)؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

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

(أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات 4-7)

(1) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

⁵ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان 53 وأ4

⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 15

(2) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:

- أ. شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:

1. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو

2. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو

3. خضوعهما لنفس الإدارة.

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

11. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (240) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،⁷ يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات 12-17، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة 8)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

12. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (240)⁸ النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين 9، 10)

13. يجب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛ (راجع: الفقرات 11-14)

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛

(ج) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.

14. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن غيرها من العاملين داخل المنشأة، وأن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي يراها مناسبة، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات 15-20)

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ (راجع: الفقرة 21)

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

⁷ معيار المراجعة (315)، الفقرة 5؛ ومعيار المراجعة (240)، الفقرة 17

⁸ معيار المراجعة (315)، الفقرة 10؛ ومعيار المراجعة (240)، الفقرة 16

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

15. يجب أن يظل المراجع منتبهاً أثناء المراجعة، عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات، للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدتها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين 22أ، 23أ)

وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يفحص مادياً ما يلي للبحث عما يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدتها أو الإفصاح عنها للمراجع:

(أ) المصادقات المصرفية والقانونية التي تم الحصول عليها أثناء إجراءات المراجع؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية وفقاً لظروف المنشأة.

16. إذا قام المراجع بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة 15، أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرتين 24أ، 25أ)

(أ) طبيعة هذه المعاملات: (راجع: الفقرة 26أ)

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة 27أ)

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط

17. يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة 28أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

18. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (315) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها،⁹ يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

19. إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهمين) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (240). (راجع: الفقرات 6أ، 29أ، 30أ)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

20. كجزء من متطلب معيار المراجعة (330) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيّمة،¹⁰ يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات 21-24. (راجع: الفقرات 31أ-34أ)

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

21. إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدتها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

⁹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 25

¹⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 5، 6

22. إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة 35)

(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة:

(1) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً لكي يقوم المراجع بتقويم إضافي لها؛

(2) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة 36)

(د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛

(هـ) تقويم الانعكاسات على المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة 37)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

23. فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:

(أ) الفحص المادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي:

(1) ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس للأصول؛¹¹ (راجع: الفقرتين 38، 39)

(2) ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛

(3) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع: الفقرتين 40، 41)

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

24. إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار. (راجع: الفقرات 42-45)

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

25. عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعييار المراجعة (700)،¹² يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة 46)

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرة 47)

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

(1) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

¹¹ معيار المراجعة (240)، الفقرة 33(ج)

¹² معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان 10-15.

(2) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطر الالتزام).

الإفادات المكتوبة

26. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم: (راجع: الفقرتين 48، 49)

(أ) قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لديهم علم بها؛

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

27. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة،¹³ فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمر المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة 50)

التوثيق

28. يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.¹⁴

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات المراجع

أطر التقرير المالي التي تضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 4)

1. إطار التقرير المالي المنطبق الذي يضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة هو إطار يُعرّف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضحى نطاقاً إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة 10(ب) (2) من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سيُطبَّق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

أطر العرض العادل (راجع: الفقرة 4(أ))

2. في سياق إطار العرض العادل،¹⁵ قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً، قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة، في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائداً على رأس المال أو سداداً لتوزيع أرباح.

أطر الالتزام (راجع: الفقرة 4(ب))

3. في سياق إطار الالتزام، فإن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (700)، يعتمد على الظروف المحيطة بالارتباط. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية جاء وفقاً للإطار والأنظمة أو اللوائح المنطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذات علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من

¹³ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

¹⁴ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 6

¹⁵ تحدد الفقرة 13(أ) من معيار المراجعة (200) معنى العرض العادل وأطر الالتزام.

النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التزام معين تُعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (210)¹⁶ أن الإطار مقبول.¹⁷

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع: الفقرة 10(ب))

4. أ. تناقش العديد من أطر التقرير المالي مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمةً مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

(أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛

(ب) أن النفوذ المهم (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يُعدّ سيطرة على تلك السياسات.

5. أ. قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

(أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.

(ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.

(ج) العضوية مع المكلفين بالحوكمة أو في الإدارة الرئيسية (أي أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).

(د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

(هـ) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي لها نفوذ مهيمن

6. أ. قد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكنها من ممارسة نفوذ مهيمن على المنشأة أو إدارتها. ومن الملائم أخذ مثل هذا السلوك في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتين 29 و30.

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذات علاقة

7. أ. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات غرض خاص¹⁸ طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 11)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

8. أ. قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات المراجع في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وإضافة لذلك، قد يحتاج المراجع في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسبان

¹⁶ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(أ)

¹⁷ معيار المراجعة (700)، الفقرة 17

¹⁸ تقدم الفقرتان 34 و35 من معيار المراجعة (315) إرشادات بشأن طبيعة المنشأة ذات الغرض الخاص.

متطلبات التقرير المالي للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق الارتباط (راجع: الفقرة 12)

9أ. من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق الارتباط ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام، على سبيل المثال، سجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها، والمُحدَّث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف جوهري مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة بتحديدتها أو الإفصاح عنها للمراجع (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج قائمة المركز المالي أو وجود نظام معلومات غير كافٍ).
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الأهمية التي توليها الإدارة والمكلفون بالحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب (عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات علاقة)، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة ذات الصلة.

10أ. إضافة لذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لعضوٍ رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل اختلاس أصول المنشأة.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (راجع: الفقرة 13(أ))

11أ. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من المرجح أن تكون متاحة بسهولة للإدارة، لأنه سيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

12أ. لكن عندما لا يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة 13، يظل منطبقاً، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات المراجع المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة جزءاً من إجراءات تقييم المراجع للمخاطر والأنشطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (315) للحصول على معلومات تتعلق بما يلي:

- ملكية المنشأة وهيكل الحوكمة فيها؛
- أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛
- طريقة تنظيم المنشأة وكيفية تمويلها.

وفي الحالات الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارات المراجع أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشأة في معاملات مهمة، أو تشترك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تُعد أطرافاً ذات علاقة.

13. في سياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (600) أن يوفر فريق ارتباط المجموعة لكل مراجع مكون من مكونات المجموعة قائمةً بالأطراف ذات العلاقة مُعدّة من قبل إدارة المجموعة وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها.¹⁹ وعندما تكون المنشأة مكوّناً داخل مجموعة، فإن هذه المعلومات توفر أساساً مفيداً لاستفسارات المراجع من الإدارة عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

14. قد يحصل المراجع أيضاً على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 14)

15. الآخرون داخل المنشأة هم الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات. وقد يشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءاً من الإدارة:

- المكلفين بالحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات، التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.

16. تتم المراجعة على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.²⁰ وبناءً عليه، وعندما يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لهذا الإطار. وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المكلفون بالحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المكلفين بالحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكّتهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

17. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (315) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة،²¹ قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تُجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

¹⁹ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 40(هـ).

²⁰ معيار المراجعة (200)، الفقرة 41

²¹ معيار المراجعة (315)، الفقرة 14

- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها وتلخيصها والإفصاح عنها.
 - الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المكلفون بالحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).
 - وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكوّنة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
 - عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
 - التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة المراجع أو المستشار القانوني الخارجي.
 - وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.
- 18أ. قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:
- انخفاض الأهمية التي توليها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
 - غياب الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
 - عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.
 - غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ المراجع في الحسبان، وفقاً لمعيار المراجعة (705)،²² ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير المراجع.
- 19أ. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية.²³ ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:
- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بهدف تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المبرر التجاري لهذه المعاملات.
 - التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
 - الدخول في معاملات مُعقّدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

- 20أ. من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر أقل رسمية، وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو من

²² معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

²³ معيار المراجعة (240)، الفقرتان 32 و4

المحتمل أن يزيد من تلك المخاطر، من خلال المشاركة النشطة في جميع الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بتلك المنشآت، قد يتوصل المراجع إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأية أدوات رقابة قد تكون مطبقة عليها، من خلال الاستفسار من الإدارة إضافة إلى اتخاذ إجراءات أخرى، مثل ملاحظة إشراف الإدارة على الأنشطة ومراجعتها لها، والفحص المادي للوثائق ذات الصلة المتاحة.

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع: الفقرة 14(ب))

21أ. ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواءً من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً، سواءً كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي مُنح التصريح بناءً عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يقوم المراجع بفحصها مادياً (راجع: الفقرة 15)

22أ. قد يقوم المراجع أثناء المراجعة بإجراء فحص مادي للسجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الزكوية والضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.
- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع: الفقرة 15)

23أ. هو ترتيب يتضمن اتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحدٍ أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.

- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.
- ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع في السابق:
- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.
- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة 16)

24. يُمكن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة المراجع من تقييم وجود عوامل خطر الغش، إن وجدت، ومن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

25. قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون أن وجود عووض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات دوارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة 16(أ))

26. يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع: الفقرة 16(ب))

27. يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفاً فيها، وإنما أيضاً عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط (راجع: الفقرة 17)

28. تتضمن المعلومات ذات الصلة عن الأطراف ذات العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مهيم (راجع: الفقرة 19)

29أ. تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.²⁴ ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيم يمارسه طرف ذو علاقة:

- نقض الطرف ذي العلاقة لقرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
 - الرجوع للطرف ذي العلاقة في الاعتماد الهائى للمعاملات المهمة.
 - محدودية النقاش، أو غيابه التام، بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
 - ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).
- وقد يوجد أيضاً النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمراً في أداء هذا الدور في إدارتها.

30أ. عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيم إلى وجود مخاطر تحريف جوهرى مهمة بسبب الغش. فعلى سبيل المثال:

- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
- قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك، أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد تقرير مالي مغشوش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 20)

31أ. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.²⁵

32أ. من أمثلة إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تُحاسب أو تُفصح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذات علاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (سواء بسبب غش أو خطأ):

- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامنين أو الوكلاء، متى كان ذلك عملياً وغير محظور بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
- المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى المراجع أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذات العلاقة في ردودها على المراجع).
- القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها، الخاصة بالأطراف ذات العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.

33أ. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهرى مهم بسبب الغش نتيجة لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيم، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعييار (240)، بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة

²⁴ الملحق الأول لمعييار المراجعة (240)

²⁵ يقدم معيار المراجعة (330) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (240) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش.

قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة. ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.
- إجراء بحث أساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

34أ. بناءً على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساس وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل إلكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى المراجع أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساس فعالة من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (330) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة،²⁶ فإن المراجع مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق الارتباط بالمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة 22(أ))

35أ. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثاً إلى الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهرية بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة 22(ج))

36أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يُفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسيين أو الممثلين الرئيسيين أو الاستشاريين أو الضامينين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- التحقق من شروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، وتقويم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

²⁶ معيار المراجعة (330)، الفقرة 8(ب)

عدم الإفصاح المتعمد من قبل الإدارة (راجع: الفقرة 22(هـ))

37. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (240) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقييم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقويم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 23)

38. عند تقويم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

• ما إذا كانت المعاملة:

- معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشمل المعاملة على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة موحدة).
- تحتوي على شروط تجارية غير معتادة، مثل أسعار ومعدلات فائدة وضمائنات وشروط سداد غير معتادة.
- تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
- تتضمن أطرافاً ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
- مُعالجة بطريقة غير معتادة.

• ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة.

• ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متنسقة بشكل جوهري مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن المراجع مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (500)²⁷ بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

39. قد يسعى المراجع أيضاً إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك المراجع في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكّل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملاً من عوامل خطر الغش.

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها (راجع: الفقرة 23(ب))

40. إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى أن يكون منتبهاً للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود توافق بين الأطراف ذات العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لتنفيذ مهمين من جانب طرف ذي علاقة.

²⁷ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 11

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

41أ. قد لا تملك المنشأة الأصغر نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر. وبناءً عليه، فقد يعتمد المراجع عند مراجعة منشأة أصغر بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلاً من ذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل الفحص المادي للمستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذات الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع: الفقرة 24)

42أ. على الرغم من أن أدلة المراجعة قد يسهل الحصول عليها فيما يتعلق بالمقارنة بين سعر المعاملة التي تمت مع طرف ذي علاقة وسعر معاملة مماثلة تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادةً صعوبات عملية تحدّ من قدرة المراجع على الحصول على أدلة مراجعة تفيد بأن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة مكافئة لما يناظرها في المعاملة التي تمت على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المراجع قد يكون قادراً على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق، فقد يكون من المتعذر عملياً التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادةً بين أطراف مستقلة. وبناءً عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف جوهري في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

43أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لهذا الإقرار:

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذا علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

44أ. قد يشمل تقويم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحداً أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقويم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

45أ. تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقراراً ضمنياً بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقويم التحريفات (راجع: الفقرة 25)

46أ. يتطلب معيار المراجعة (450) من المراجع أن يأخذ في الحسبان كلاً من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقويم ما إذا كان التحريف جوهرياً.²⁸ وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضاً على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

²⁸ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 11(أ). تقدم الفقرة 21 من معيار المراجعة 450 إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقويم التحريف.

تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 25(أ))

47. يعني تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقرير المالي المنطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو مُحَرَّفَة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 26)

48. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إفادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المكلفين بالحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، (أ) تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- ما يكون عندما يقدم المكلفون بالحوكمة إفادات شفوية محددة للمراجع فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذات العلاقة.
- ما يكون عندما تكون للمكلفين بالحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذات العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

49. قد يقرر المراجع أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإفادة بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لا تشمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 27)

50. يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة²⁹ بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المراجع في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة:

- عدم إفصاح الإدارة (سواءً بشكل متعمد أو لا) للمراجع عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
- تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
- عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

²⁹ تقدم الفقرة 8 من معيار المراجعة (230) المزيد من الإرشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (560): الأحداث اللاحقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (560)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (560)

الأحداث اللاحقة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

1	..... نطاق هذا المعيار
2	..... الأحداث اللاحقة
3	..... تاريخ السريان
4	..... الأهداف
5	..... التعريفات
	..... المتطلبات

9-6	..... الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع
13-10	..... الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية..
17-14	..... الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

1أ	..... نطاق هذا المعيار
5أ-2أ	..... التعريفات
10أ-6أ	..... الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع
17أ-11أ	..... الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية..
20أ-18أ	..... الحقائق التي يعلم بها المراجع بعد إصدار القوائم المالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند مراجعة القوائم المالية. ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، وهي المعلومات التي يتناولها معيار المراجعة (720).¹ ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ1)

الأحداث اللاحقة

2. قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقرير المالي إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص.² وتحدد عادةً نوعين من الأحداث هما:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ويوضح معيار المراجعة (700) أن تاريخ تقرير المراجع يُعلم القارئ بأن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.³

تاريخ السريان

3. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

4. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

التعريفات

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

(أ) تاريخ القوائم المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.

(ب) تاريخ اعتماد القوائم المالية: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ2)

(ج) تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (700). (راجع: الفقرة أ3)

(د) تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرتين أ4، أ5)

¹ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

² على سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة (10) "الأحداث بعد فترة التقرير" المعالجة في القوائم المالية للأحداث، الموالية وغير الموالية على السواء، التي تقع بين تاريخ القوائم المالية (المشار إليه بلفظ "نهاية فترة التقرير" في معيار المحاسبة) وتاريخ التصريح بإصدارها.

³ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة أ66

(هـ) الأحداث اللاحقة: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.

المتطلبات

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع

6. يجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تُثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية. (راجع: الفقرة 6أ)

7. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة 6، بحيث تغطي الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المراجع، أو أقرب تاريخ له ممكن عملياً. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، التي يجب أن تتضمن ما يلي: (راجع: الفقرتين 7أ، 8أ)

(أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.

(ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية. (راجع: الفقرة 9أ)

(ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة التي عُقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد. (راجع: الفقرة 10أ)

(د) قراءة أحدث قوائم مالية أولية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

8. إذا تعرف المراجع، نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب الفقرتين 6 و7، على أحداثٍ تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الإفادات المكتوبة

9. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادة مكتوبة، وفقاً لمعيار المراجعة (580)⁴ بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب لها إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إضافة إفصاح، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

10. لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين 11أ، 12أ)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتمزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

11. إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع:

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

⁴ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة 12:

(1) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين 6 و7 حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع؛

(2) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة. ويجب ألا يكون التقرير الجديد للمراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

12. عندما لا يحظر نظام أو لائحة أو إطار التقرير المالي على الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، وعندما لا يُحظر على المسؤولين عن اعتماد القوائم المالية قصر اعتمادهم على ذلك التعديل، فإنه يُسمح للمراجع بأن يقصُر إجراءات المراجعة المطبقة على الأحداث اللاحقة وفقاً لمتطلبات الفقرة 11(ب) على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المراجع إما أن:

(أ) يُعدل تقريره ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية؛ أو (راجع: الفقرة 13أ)

(ب) يقدم تقريراً جديداً أو معدلاً يتضمن بياناً في فقرة لفت الانتباه⁵ أو في فقرة أمر آخر يشير إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية.

13. في بعض الدول، قد لا يكون مطلوباً من الإدارة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي إصدار قوائم مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المراجع إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فحينئذٍ: (راجع: الفقرتين 14، 15أ)

(أ) إذا لم يكن تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بعد، فيجب على المراجع تعديل رأيه وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (705)⁶ ثم يقوم بتقديم تقريره؛ أو

(ب) إذا كان تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بالفعل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف الثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرتين 16، 17أ)

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

14. بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتمزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة 18أ)

15. إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة 19أ)

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالموقف.

(ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة 12:

⁵ انظر معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

⁶ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(1) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين 6 و7 حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد للمراجع أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة؛

(2) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة 12، تعديل تقرير المراجع أو تقديم المراجع لتقرير جديد وفقاً لما تتطلبه الفقرة 12.

16. يجب أن يُضمّن المراجع في تقريره الجديد أو المعدل فقرة لفت انتباهه أو فقرة أمر آخر تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه المراجع.

17. في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،⁷ بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقرير المراجع في المستقبل. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هذه الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرة 20)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 1)

1. أ عندما تكون القوائم المالية المراجعة مُضمّنة في مستندات أخرى لاحقة لإصدار القوائم المالية (بخلاف التقارير السنوية التي ستكون ضمن نطاق معيار المراجعة (720))، فإن المراجع قد يتحمل مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان، مثل المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تنطوي على طرح الأوراق المالية للاكتتاب العام في الدول التي يتم فيها طرح الأوراق المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة حتى تاريخ الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما هو مشار إليه من إجراءات في الفقرتين 6 و7، والتي يتم تنفيذها حتى تاريخ سريان الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب، أو تاريخ قريب منه، وقراءة نشرة الاكتتاب لتقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها تتسق مع المعلومات المالية التي يرتبط بها اسم المراجع.⁸

التعريفات

تاريخ اعتماد القوائم المالية (راجع: الفقرة 5(ب))

2. أ في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي دول أخرى، قد لا تنص الأنظمة أو اللوائح على وصف لآلية الاعتماد وتتبع المنشأة ما يخصها من إجراءات في إعداد قوائمها المالية وصوغها في شكلها النهائي في ضوء هيكل الإدارة والحوكمة. وفي بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين. وفي هذه الدول، لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

⁷ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

⁸ انظر معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 2

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 5(ج))

3.أ لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.⁹ وبناءً عليه، لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية كما هو محدد في الفقرة 5(ب). وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية بين تاريخ تقرير المراجع كما هو محدد في الفقرة 5(ج) والتاريخ الذي يُقدّم فيه تقرير المراجع إلى المنشأة.

تاريخ إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة 5(د))

4.أ بشكل عام، يعتمد تاريخ إصدار القوائم المالية على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث إنه لا يمكن إصدار القوائم المالية المراجعة بدون تقرير المراجع، فلا يجب فقط أن يكون تاريخ إصدار القوائم المالية المراجعة هو نفس تاريخ تقرير المراجع أو تاريخ لاحق له، بل ينبغي أيضاً أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المراجع للمنشأة أو تاريخ لاحق له.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

5.أ في حالة القطاع العام، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ عرض القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عليها على السلطة المعنية، أو تاريخ الإعلان عنها بأية صورة أخرى للجمهور.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرات 6-9)

6.أ اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر، قد تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة 6 إجراءات، ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، تنطوي على فحص أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تتم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. وتُنقذ إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرتين 6 و7 بالإضافة إلى الإجراءات التي قد ينفذها المراجع لأغراضٍ أخرى، والتي مع ذلك، قد توفر أدلة حول الأحداث اللاحقة (على سبيل المثال، للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كما في تاريخ إصدار القوائم المالية، مثل الإجراءات الخاصة بالفصل الزمني أو الإجراءات المتعلقة بالمقبوضات اللاحقة من المبالغ المستحقة التحصيل).

7.أ تنص الفقرة 7 على إجراءات مراجعة معينة في هذا السياق، يتعين على المراجع تنفيذها بموجب الفقرة 6. ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي ينفذها المراجع على المعلومات المتاحة، وبشكل خاص على قدر إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ القوائم المالية. فعندما تكون السجلات المحاسبية غير مُحدّثة، وبالتالي لا تكون هناك قوائم مالية أولية (سواءً لأغراضٍ داخلية أو خارجية) قد تم إعدادها، أو عندما لا تكون هناك محاضر مُعدّة لاجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تأخذ إجراءات المراجعة الملائمة شكل الفحص المادي للدفاتر والسجلات المتاحة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية. وتقدم الفقرة 8 أمثلة لبعض الأمور الإضافية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان في سياق هذه الاستفسارات.

8.أ بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة 7، قد يرى المراجع أنه من الضروري والمناسب أن:

- يقرأ أحدث موازنات المنشأة المتاحة، وتنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة للفترة الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- يستفسر أو يوسع نطاق الاستفسارات الشفهية أو المكتوبة السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات؛ أو
- ينظر فيما إذا كانت الإفادات المكتوبة التي تغطي أحداثاً لاحقة معينة قد تكون ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

⁹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 41. في بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

الاستفسار (راجع: الفقرة 7(ب))

9. عند الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن المراجع قد يستفسر عن الوضع الحالي للبيانات التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات دين جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو تعرضت للتلف، على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالالتزامات المحتملة.
- ما إذا كانت هناك أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها، أو من المرتقب إجراؤها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، وتثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الاجتماعات (راجع: الفقرة 7(ج))

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

10. في القطاع العام، قد يقرأ المراجع السجلات الرسمية للإجراءات ذات الصلة الصادرة عن السلطة المعنية، ويستفسر عن الأمور المتناولة في هذه الإجراءات والتي لا توجد لها سجلات رسمية متاحة حتى الوقت الراهن.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

الأثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 10)

11. رغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (720) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتضمن معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

مسؤولية الإدارة تجاه المراجع (راجع: الفقرة 10)

12. كما هو موضح في معيار المراجعة (210)، تتضمن شروط ارتباط المراجعة موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.¹⁰

التأريخ المزبور (راجع: الفقرة 12(أ))

13. عندما يعدل المراجع تقريره، وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة 12(أ)، لتضمين تاريخ إضافي يقتصر على ذلك التعديل، يظل تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير، لأن هذا التاريخ يُعلم القارئ بالوقت الذي اكتمل فيه عمل

¹⁰ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 24

المراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ولكن يتم تضمين تاريخ إضافي في تقرير المراجع لإعلام المستخدمين بأن إجراءات المراجع اللاحقة لذلك التاريخ اقتصر على التعديل اللاحق على القوائم المالية. وفيما يلي مثال توضيحي لمثل هذا التاريخ الإضافي:

(تاريخ تقرير المراجع)، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في (تاريخ استكمال إجراءات المراجعة المُقتصرة على التعديل الموضح في الإيضاح (س)).

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة 13)

14أ. في بعض الدول، قد لا تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدلة. وغالباً ما تكون هذه هي الحالة عندما يكون إصدار القوائم المالية للفترة التالية وشيكاً، شريطة أن يتم تضمين الإفصاحات المناسبة في تلك القوائم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

15أ. في القطاع العام، قد تتضمن أيضاً التصرفات المتخذة وفقاً للفقرة 13، عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، التقرير بشكل منفصل للسلطة المعنية، أو للجهة الأخرى ذات الصلة في التسلسل الهرمي للتقرير، مما ترتب على الحدث اللاحق من آثار على القوائم المالية وتقرير المراجع.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة 13(ب))

16أ. قد يحتاج المراجع إلى الوفاء بالتزامات قانونية إضافية، حتى وإن قام بإخطار الإدارة بعدم إصدار القوائم المالية، ووافقت الإدارة على طلبه.

17أ. عندما تصدر الإدارة القوائم المالية على الرغم من إخطار المراجع لها بعدم إصدارها للأطراف الثالثة، فإن تصرف المراجع لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية يعتمد على الحقوق والالتزامات النظامية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة 14)

18أ. يتناول معيار المراجعة (720) التزامات المراجع بشأن المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد تاريخ تقريره. ورغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد إصدارها، فإن معيار المراجعة (720) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة 15)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

19أ. في بعض الدول، قد يُحظر على منشآت القطاع العام إصدار قوائم مالية مُعدلة بموجب نظام أو لائحة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون التصرف المناسب من جانب المراجع هو تقديم تقرير إلى الجهة النظامية المعنية.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة 17)

20أ. عندما يعتقد المراجع أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قد أخفقوا في اتخاذ ما يلزم من خطوات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية التي أصدرتها المنشأة في وقت سابق رغم الإخطار السابق من قبل المراجع بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقريره، فإن تصرف المراجع عندئذٍ يعتمد على حقوقه والتزاماته النظامية. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (570): الاستمرارية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (570)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (570)

الاستمرارية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	أساس الاستمرارية في المحاسبة
7-3	المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة
8	تاريخ السريان
9	الأهداف
	المتطلبات
11-10	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
14-12	تقويم تقييم الإدارة
15	فترة ما بعد تقييم الإدارة
16	المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف
20-17	استنتاجات المراجع
24-21	الأثار المترتبة في تقرير المراجع
25	الاتصال بالملكفين بالحوكمة
26	التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	نطاق هذا المعيار
2أ	أساس الاستمرارية في المحاسبة
7أ-3أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
13أ-8أ	تقويم تقييم الإدارة
15أ-14أ	فترة ما بعد تقييم الإدارة
20أ-16أ	المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف
25أ-21أ	استنتاجات المراجع
35أ-26أ	الأثار المترتبة في تقرير المراجع
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (570) "الاستمرارية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع. (راجع: الفقرة 1)

أساس الاستمرارية في المحاسبة

2. وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعدّ القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعزّم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعدّ أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع: الفقرة 2)

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

3. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمر التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (1) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.¹ وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.

4. قد لا يوجد في أطر تقرير مالي أخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظراً لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعدّ مبدأً أساسياً في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة 2، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً للقيام بذلك.

5. ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء اجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:

- تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكل كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
- حجم المنشأة وتعقدتها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
- يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.

مسؤوليات المراجع

6. تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

¹ المعيار الدولي للمحاسبة (1) "عرض القوائم المالية"، الفقرتان 25 و26

7. ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (200)،² فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبناءً عليه، فلا يمكن النظر إلى خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

8. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

9. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- (ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛
- (ج) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأشطة المتعلقة بها

10. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب معيار المراجعة (315)³، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثم: (راجع: الفقرات 3-6)

- (أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفاً قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- (ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

11. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة 7)

تقويم تقييم الإدارة

12. يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات 8-10؛ 12، 13)
13. عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان 53 و54

³ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة 5

المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (560)،⁴ فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات 11-13)

14. عند تقويم تقييم الإدارة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

فترة ما بعد تقييم الإدارة

15. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين 14، 15)

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف

16. في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الجوهري") من خلال تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة 16)

(أ) مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.

(ب) تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تُحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة 17)

(ج) في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (راجع: الفقرتين 18، 19)

1. تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ؛

2. تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.

(د) النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

(هـ) طلب إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخطتهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط. (راجع: الفقرة 20)

استنتاجات المراجع

17. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

18. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويكون عدم التأكد جوهرياً عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حداً يستلزم، بحسب حكم المراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق ما يلي: (راجع: الفقرتين 21، 22)

(أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو

(ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

⁴ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة 5(i)

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

19. إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرتين 22، 23)

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تُفصح بشكلٍ واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، قد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري

20. في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين 24، 25)

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

21. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض. (راجع: الفقرتين 26، 27)

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

22. في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع: الفقرات 28-31، 34)

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة 19؛

(ب) بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

23. في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات 32-34)

(أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعييار المراجعة (705)⁵؛

(ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

24. في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره. (راجع: الفقرة 35)

⁵ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

25. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،⁶ فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي:

- (أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
- (ب) ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في إعداد القوائم المالية؛
- (ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛
- (د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع، عند الانطباق.

التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية

26. في حالة وجود تأخر كبير في اعتماد القوائم المالية من جانب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع الاستفسار عن أسباب هذا التأخر. وإذا اعتقد المراجع أن التأخر قد يكون مرتبطاً بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات المراجعة الزائدة الضرورية الموضحة في الفقرة 16، إضافة إلى مراعاة تأثير ذلك على استنتاج المراجع فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري، حسبما هو موضح في الفقرة 18.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 1)

1.1. يتناول معيار المراجعة (701)⁷ مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمر الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار المراجعة (701)، فإن الأمور المتعلقة بالاستمرارية قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة، ويوضح أن عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.⁸

أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة 2)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

2.1. يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضاً بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (1) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة.⁹ ويمكن أن تنشأ مخاطر الاستمرارية على سبيل المثال لا الحصر في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية، أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

⁶ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

⁷ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

⁸ انظر الفقرتين 15 وأ41 من معيار المراجعة (701).

⁹ المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (1) "عرض القوائم المالية"، الفقرات 38-41

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة 10)

3أ. فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف يمكن أن تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الآتية ليست شاملة، كما إن وجود واحد أو أكثر من البنود لا يدل دائماً على وجود عدم تأكد جوهري.

الأمر المالية

- وجود مركز صافٍ بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سلبية تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأمر التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
- مشكلات العمالة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

أمر أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

4. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة 10 المراجع في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة. وتسمح هذه الإجراءات أيضاً بإجراء المزيد من المناقشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة 10)

5. يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطات اللازمة لاستمرار العمليات.

6. تتضمن الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى فقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

الانتباه الدائم طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة التي بشأن الأحداث أو الظروف (راجع: الفقرة 11)

7. يتطلب معيار المراجعة (315) من المراجع إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك عند حصوله على دليل مراجعة إضافي خلال سير المراجعة يؤثر على تقييم المراجع للخطر.¹⁰ وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بتقييم المخاطر، فيجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة 16، قد يلزم إعادة النظر في تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية. فوجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع استجابةً للمخاطر المقيّمة. ويضع معيار المراجعة (330)¹¹ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن هذه المسألة.

تقويم تقييم الإدارة

تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقويم المراجع (راجع: الفقرة 12)

8. يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من نظر المراجع في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

9. ليس من مسؤولية المراجع تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المربحة وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييمها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع تقويم مدى مناسبة تقييم الإدارة بدون تنفيذ إجراءات تقويم مُفصلة، إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى للمراجع كافية لتمكين المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

10. في ظروف أخرى، قد يتضمن تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة 12، إجراء تقويم للألية التي اتبعتها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

¹⁰ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

¹¹ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة 13)

11أ. تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.¹²

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين 12، 13)

12أ. في حالات عديدة، يُحتمل ألا تكون إدارات المنشآت الأصغر قد أعدت تقييماً تفصيلياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال وبالأفاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المراجع إلى تقييم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، قد يكون من المناسب مناقشة تمويل المنشأة متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة المستندية وعدم تناقضها مع فهم المراجع للمنشأة. وبناءً عليه، فإن المتطلب الوارد في الفقرة 13 الذي يقضي بأن يطلب المراجع من الإدارة مد فترة تقييمها، قد يتم الوفاء به، على سبيل المثال، عن طريق المناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة، مثل الأوامر المستلمة للتوريدات المستقبلية، التي تم تقويم جدواها أو إثباتها بأية صورة أخرى.

13أ. غالباً ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهماً لقدرة المنشآت الأصغر على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يتم تمويل المنشأة الأصغر بشكلٍ كبير عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، قد يكون استمرار منشأة صغيرة واقعة في ضائقة مالية معتمداً على أن القرض الذي قدمه المدير المالك يكون تالياً في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن المدير المالك يدعم قرضاً للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل المراجع على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تالياً في الاستحقاق أو بشأن الضمان. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم المراجع بتقويم قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. وإضافة لذلك، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة مكتوبة بشأن الشروط والأحكام المرتبطة بهذا الدعم ونية المدير المالك أو فهمه لها.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع: الفقرة 15)

14أ. وفقاً لما تتطلبه الفقرة 11، يظل المراجع منتبهاً لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. ونظراً لأن درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف تزداد كلما كان الحدث أو الظرف بعيداً في المستقبل، فعند النظر في الأحداث أو الظروف البعيدة في المستقبل، يلزم أن تكون المؤشرات الدالة على قضايا تتعلق بالاستمرارية مهمة قبل حاجة المراجع للنظر في اتخاذ المزيد من التصرفات. وفي حالة تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، فقد يحتاج المراجع لأن يطلب من الإدارة تقويم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة 16.

15أ. فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي وفقاً لما هو وارد في الفقرة 13 ستكون اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ القوائم المالية.

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف (راجع: الفقرة 16)

16أ. يمكن أن تتضمن إجراءات المراجعة ذات الصلة بالمتطلب الوارد في الفقرة 16 ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية أولية متاحة خاصة بالمنشأة.
- قراءة شروط سندات الدين غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.

¹² على سبيل المثال، يعرف المعيار الدولي للمحاسبة (1) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي أن تكون على الأقل، ولكن ليس على سبيل الحصر، اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا ومطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- طلب المصادقة من الأطراف ذات العلاقة والأطراف الثالثة على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي واستمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابليتها للتنفيذ، وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقويم خطط المنشأة للتعامل مع طلبيات العملاء غير المُتقدّة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر فيها بأية صورة أخرى.
- التأكد من وجود تسهيلات الاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير بشأن الإجراءات التنظيمية وفحص هذه التقارير.
- تحديد مدى كفاية الدعم المقدم لأي عمليات استبعاد مُخططة للأصول.

تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع: الفقرة 16(ب))

17أ. يمكن أن يتضمن تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك، على سبيل المثال، خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة 16(ج))

18أ. بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة 16(ج)، قد يقارن المراجع بين:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الأخيرة السابقة والنتائج التاريخية؛
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.

19أ. عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعماً مستمراً من قبل أطراف ثالثة، سواءً من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج المراجع للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 16(ه))

20أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على إفادات مكتوبة معينة، بجانب تلك التي تتطلبها الفقرة 16، لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية وجدوى تلك الخطط.

استنتاجات المراجع

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة 18)

21أ. تُستخدم عبارة "عدم التأكد الجوهرى" في معيار المحاسبة (1) عند مناقشة حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، والتي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي بعض أطر التقرير المالي الأخرى تُستخدم عبارة "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهرى

22أ. توضح الفقرة 18 أن حالة عدم التأكد الجوهرى توجد عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها، كبيراً بحيث يصبح إضافة إفصاح مناسب عنها ضرورياً لتحقيق العرض العادل (في حالة أطر العرض العادل)، أو حتى لا تكون القوائم المالية

مضللة (في حالة أطر الالتزام). ويُعد المراجع مطالباً بموجب الفقرة 18 باستنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد جوهري من هذا القبيل، بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يضع تعريفاً لحالة عدم التأكد الجوهري، وبغض النظر عن كيفية تعريفه لها.

23أ. تتطلب الفقرة 19 من المراجع تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد المراجع لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الجوهري، التي يتطلّبها إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات المطلوبة بموجب بعض أطر التقرير المالي، والتي تتم بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة 19، الإفصاح عما يلي:

- تقييم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
 - الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- وقد توفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات إضافية فيما يتعلق بمراجعة الإدارة للإفصاحات عن حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة 20)

24أ. حتى في حالة عدم وجود عدم تأكد جوهري، فإن الفقرة 20 تتطلب من المراجع أن يقوم في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحاً كافياً عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تتناول بعض أطر التقرير المالي إفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
- تقييم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

25أ. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.¹³ وتبعاً للحقائق والظروف، قد يحدد المراجع أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، ولا توجد أي إفصاحات يتطلّبها بشكلٍ صريح إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بهذه الظروف.

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة 21)

26أ. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في القوائم المالية غير مناسب، فإن المتطلب الوارد في الفقرة 21، والذي يقضي بأن يبدي المراجع رأياً معارضاً، ينطبق بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تتضمن، أو لا تتضمن، إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

27أ. عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فقد تكون الإدارة مطالبة بإعداد، أو مسموحاً لها باختيار إعداد، القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المراجع قادراً على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يكون المراجع قادراً على إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كافٍ فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوءه، لكنه

¹³ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 14

قد يرى أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (706)¹⁴ في تقرير المراجع للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين 22، 23)

28أ. يُعد تحديد عدم التأكد الجوهري أمراً مهماً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولذلك، فإن استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

29أ. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارات المطلوب إدراجها في تقرير المراجع عن القوائم المالية عندما تكون المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المنطوق. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الأخر في ظل الظروف القائمة.

30أ. توضح الفقرة 22 الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة التي سيتم عرضها في تقرير المراجع في كل حالة من الحالات المذكورة. وقد يذكر المراجع معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، على سبيل المثال، لشرح:

- أن وجود حالة عدم تأكد جوهري يُعد أمراً أساسياً في فهم المستخدمين للقوائم المالية¹⁵ أو
- كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (انظر أيضاً الفقرة 1أ).

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة 22)

31أ. يقدم المثال التوضيحي (1) في ملحق هذا المعيار مثالاً لتقرير المراجع عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري وإجراء إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية. ويتضمن أيضاً ملحق المعيار (700) صيغة توضيحية ليتم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة 23)

32أ. يقدم المثالان التوضيحيان (2) و(3) في ملحق هذا المعيار مثالين لتقارير المراجع التي تحتوي على آراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن مع عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن حالة عدم تأكد جوهري.

33أ. في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد تُعد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى المراجع أنه من المناسب في حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة العبارات المطلوبة بموجب الفقرة 22. ويقدم معيار المراجعة (705) إرشادات في هذا الشأن.¹⁶

الاتصال بالسلطات التنظيمية (راجع: الفقرتين 22، 23)

34أ. عندما يرى مراجع منشأة خاضعة للتنظيم أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير المراجع، فقد يتحمل المراجع واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته (راجع: الفقرة 24)

35أ. في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، لأنه قد يكون من غير الممكن للمراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة التي تتعلق بوجود خطط وضعها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى.

¹⁴ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

¹⁵ معيار المراجعة (706)، الفقرة 2أ

¹⁶ معيار المراجعة (705)، الفقرة 10

الملحق

(راجع: الفقرات أ29، أ31، أ32)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري ووجود إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري.

المثال التوضيحي (1): رأي غير معدل عند وجود عدم تأكيد جوهري و إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600)¹⁷ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو عرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).¹⁸
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكيد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁹

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا

¹⁷ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

¹⁸ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

¹⁹ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20x1، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (6)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (6)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁰

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) في معيار المراجعة (700).²¹]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²⁰ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

²¹ تتطلب الفقرتان 34 و39 من معيار المراجعة (700) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2): رأي متحفظ عند وجود عدم تأكيد جوهري وعند تحريف القوائم المالية بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبنقاش الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية حجم ترتيبات التمويل، وانتهاء ترتيبات التمويل وإجمالها؛ لكن القوائم المالية لا تتضمن نقاشاً يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكيد جوهري.
- القوائم المالية محرفة بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكيد الجوهري. وتم إبداء رأي متحفظ بسبب أن المراجع خلص إلى أن التأثيرات على القوائم المالية بسبب هذا الإفصاح غير الكافي تُعد جوهرياً لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²²

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء الإفصاح غير المكتمل عن المعلومات المشار إليها في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

²² العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح (ص)، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة، وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في 19 مارس 20×1. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكيد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (6) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (6) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

الأمر الرئيسية للمراجعة

الأمر الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²³

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)²⁴]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²³ خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁴ تتطلب الفقرتان 34 و39 من معيار المراجعة (700) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3) - رأي معارض عند وجود عدم تأكد جوهري وعدم الإفصاح عنه في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو عرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن الشركة تنظر في إعلان إفلاسها. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بحالة عدم التأكد الجوهري. ويتم إبداء رأي معارض بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تُعد جوهرياً ومنتشرة.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²⁵

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق أداء المبلغ غير المسدد في 31 ديسمبر 20×1. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

²⁵ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذه الحقيقة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (7) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (7) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁶

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)²⁷]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²⁶ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

²⁷ تتطلب الفقرتان 34 و39 من معيار المراجعة (700) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (580): الإفادات المكتوبة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (580)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (580)

الإفادات المكتوبة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

2-1	..... نطاق هذا المعيار
4-3	..... الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
5	..... تاريخ السريان
6	..... الأهداف
8-7	..... التعريفات
	..... المتطلبات
9	..... الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
12-10	..... الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
13	..... الإفادات المكتوبة الأخرى
14	..... تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
15	..... شكل الإفادات المكتوبة
20-16	..... الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة
	..... المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	..... الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
6أ-2أ	..... الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
9أ-7أ	..... الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
13أ-10أ	..... الإفادات المكتوبة الأخرى
14أ	..... الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح
18أ-15أ	..... تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
21أ-19أ	..... شكل الإفادات المكتوبة
22أ	..... الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
27أ-23أ	..... الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة
	..... الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للإفادات المكتوبة
	..... الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب الإفادة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.
2. يحتوي الملحق (1) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع الإفادات المكتوبة. ولا تُحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة

3. أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها¹ والإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. (راجع: الفقرة 1أ)
4. رغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فحقيقة أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراجع بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

تاريخ السريان

5. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

6. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛
 - (ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛
 - (ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

التعريفات

7. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

إفادة مكتوبة: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.
8. لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوة على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

¹ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 5(ج)

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة

9. يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمر ذات الصلة. (راجع: الفقرات 2أ-6أ)

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية

10. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة.² (راجع: الفقرات 7أ-9أ، 14أ، 22أ)

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

11. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

(أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛³

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات 7أ-9أ، 14أ، 22أ)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة

12. يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين 10 و11 بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.

الإفادات المكتوبة الأخرى

13. تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات 10أ-13أ، 14أ، 22أ)

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

14. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات 15أ-18أ)

شكل الإفادات المكتوبة

15. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة 10 أو 11، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادة. (راجع: الفقرات 19أ-21أ)

² معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(ب)(1)

³ معيار المراجعة (210)، الفقرة 6(ب)(3)

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة

16. إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين 24، 25)
17. وعلى وجه الخصوص، إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرة 23)
18. إذا استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (705)،⁴ مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة 20 من هذا المعيار.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

19. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المراجع:
- (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛
- (ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛
- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (705)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة 20 من هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

20. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (705) في الحالات الآتية:
- (أ) إذا استنتج أن هناك شكوكاً في نزاهة الإدارة، بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين 10 و 11 لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين 10 و 11. (راجع: الفقرتين 26، 27)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة 3)

1. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينيّه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفوية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

⁴ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 9)

2. تُطلب الإفادات المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المكلفين بالحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب الإفادات المكتوبة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

3. بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة.

4. ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب الإفادات المكتوبة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن قياسات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يظلمون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

5. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المتضمنة في الإفادات.

6. لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إفادات مدروسة، قد يطلب المراجع من الإدارة أن تذكر في الإفادات المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الإفادات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعتها المنشأة بالفعل.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين 10، 11)

7. لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين 10 و 11، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجع على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراجع على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تقرر بمسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراجع أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة، بدون سؤالها عما إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

8. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان 10 و 11 إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تقرر وتفهم مسؤولياتها، من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بمسؤولياتها وفهمها لها في الإفادات المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط ارتباط المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحمّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط ارتباط المراجعة مُعدّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

وأتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (210)،⁵ فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بمسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد (كما سبق مناقشته في فقرة 5 من هذا المعيار).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

9. أ. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إفادات مكتوبة إضافية. وقد تتضمن هذه الإفادات المكتوبة إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة 13)

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

10. أ. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة 10، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكتملة للإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة (10)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الإفادات، إفادات بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو تم قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وفقاً لذلك الإطار:
 - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
 - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
 - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الأعباء على الأصول، والأصول المرهونة كضمان؛
 - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب.

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة للمراجع

11. أ. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة 11، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أبلغت المراجع بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

الإفادات المكتوبة بشأن إقرارات معينة

12. أ. عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقويم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراجع في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:
- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
 - الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
 - قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
 - وجود أو نقص أية معلومات أخرى ربما يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيته.
13. أ. بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراجع من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بإقرار

⁵ معيار المراجعة (210)، الفقرة 6(ب)

محدد أو حول مدى اكتمال هذا الإقرار. فعلى سبيل المثال، إذا كان مقصد الإدارة يُعد مهماً بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إفادة مكتوبة من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك الإقرار.

الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح (راجع: الفقرات 10، 11، 13)

14أ. يتطلب معيار المراجعة (450) أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي تُعد نافهة بشكل واضح⁶. وقد يعين المراجع حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزها أنها نافهة بشكل واضح. وبنفس الطريقة، قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض الإفادات المكتوبة التي يطلبها.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة 14)

15أ. لأن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي المراجع، ولا يمكن تأريخ تقرير المراجع، قبل تاريخ الإفادات المكتوبة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراجع معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة تُورخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

16أ. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراجع الحصول على إفادة مكتوبة بشأن إقرار معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إفادة مكتوبة مُحدثة.

17أ. تغطي الإفادات المكتوبة جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراجع والإدارة على شكل الإفادة المكتوبة التي تُحدّث الإفادات المكتوبة المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الإفادات المكتوبة، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

18أ. يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكنهم من تقديم بعض أو جميع الإفادات المكتوبة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تقلل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذي ينص على أن المراجع يطلب منهم إفادات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 15)

19أ. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمّنة في خطاب الإفادة الموجه إلى المراجع. غير أنه في بعض الدول قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إفادة لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراجع أنه يمثل شكلاً مناسباً للإفادة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة 10 أو 11. وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب الإفادة. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين 10 و 11.
- ما إذا كان البيان مقدماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراجع الإفادات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة للمراجع من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة 14).

20أ. لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة باعتماد القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراجع بأن جميع الإفادات الضرورية قد تم تقديمها مع الوعي بالمقصود منها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.

⁶ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 5

أ21. يقدم الملحق (2) مثلاً توضيحياً لخطاب إفادة.

الاتصال بالملكفين بالحوكمة (راجع: الفقرات 10، 11، 13)

أ22. يتطلب معيار المراجعة (260) من المراجع أن يبلغ الملكفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلبها من الإدارة.⁷

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين 16، 17)

أ23. في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحد أو أكثر من الإفادات المكتوبة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال مناسباً، وإن لم يكن كذلك، فإنه قد يعيد النظر في تقييم المخاطر، ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيّمة.

أ24. إن المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنایتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، قد تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ما لم يتخذ الملكفون بالحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المراجع من إصدار رأي مراجعة غير معدل.

أ25. يتطلب معيار المراجعة (230) أن يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.⁸ وربما يكون المراجع قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنایتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، ولكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (230).

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة 20)

أ26. كما هو موضح في الفقرة 7، لا يكون المراجع قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين 10 و11. وبناءً عليه، فإذا استنتج المراجع كما هو موضح في الفقرة 20(أ) أن الإفادات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الإفادات المكتوبة، فلا يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته متأثرة منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (705) أن يتمتع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف.⁹

أ27. إن تعديل الإفادة المكتوبة عما يكون المراجع قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإفادة المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، باستثناء عدم الالتزام الجوهرى بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 20، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (705).

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراجع بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 20، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (705).

⁷ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالملكفين بالحوكمة"، الفقرة 16(ج)(2)

⁸ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتان 8(ج) و10

⁹ معيار المراجعة (705)، الفقرة 9

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 2)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للإفادات المكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 40
- معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 17
- معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 14
- معيار المراجعة (501) "أدلة المراجعة - اعتبارات معينة لبنود مُختارة"، الفقرة 12
- معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إقصاحات"، الفقرة 37
- معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 26
- معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة 9
- معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرة 16 (هـ)
- معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة 9
- معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة 13 (ج)

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ21)

مثال توضيحي لخطاب الإفادة

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (570)¹⁰ للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(التاريخ)

(إلى المراجع)

نقدم لكم خطاب الإفادة المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2011 بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

ونحن نؤكد ما يلي (على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض إعلام أنفسنا بشكل مناسب):

القوائم المالية

- أننا قد وقَّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.
- أن الطرق والبيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات مناسبة لتحقيق إثبات أو قياس أو إفصاح معقول في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (معيار المراجعة (540) (المُحدَّث))
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (معيار المراجعة (550))
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (560))
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة تُعد غير جوهرية، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادة قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (450))
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة أ10 من هذا المعيار)].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:¹²
إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

¹⁰ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹¹ عندما يكون تقرير المراجع عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراجع.

¹² في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة:

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيتم أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.

- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (240))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نحن على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
 - الإدارة؛ أو
 - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية. (معيار المراجعة (240))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (240))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (250))
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدينا علم بها. (معيار المراجعة (550))
- [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة 111 من هذا المعيار)]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (600): اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة
(بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (600)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (600)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
6-1	نطاق هذا المعيار
7	تاريخ السريان
8	الأهداف
10-9	التعريفات
	المتطلبات
11	المسؤولية
14-12	القبول والاستمرار
16-15	الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة
18-17	فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها
20-19	فهم مراجع مكوّن المجموعة
23-21	الأهمية النسبية
31-24	الاستجابة للمخاطر المقيّمة
37-32	آلية التوحيد
39-38	الأحداث اللاحقة
41-40	الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة
45-42	تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
49-46	الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة
50	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	مكونات المجموعة الخاضعة للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر
7أ-2أ	التعريفات
9أ-8أ	المسؤولية

21أ-10أ	..... القبول والاستمرار
22أ	..... الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة
31أ-23أ	..... فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها
41أ-32أ	..... فهم مراجع مكوّن المجموعة
46أ-42أ	..... الأهمية النسبية
55أ-47أ	..... الاستجابة للمخاطر المقيّمة
56أ	..... آلية التوحيد
60أ-57أ	..... الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة
63أ-61أ	..... تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
66أ-64أ	..... الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع عندما يكون فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة

الملحق الثاني: أمثلة للأمر التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها

الملحق الثالث: أمثلة للظروف أو الأحداث التي قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة

الملحق الرابع: أمثلة لمصادقات مراجع المكوّن

الملحق الخامس: الأمور المطلوبة والإضافية المضمّنة في خطاب التعليمات الخاص بفريق ارتباط المجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على عمليات مراجعة المجموعة. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على عمليات مراجعة المجموعة، وخصوصاً تلك التي تشتمل على مراجعين لمُكوّنات المجموعة.
2. قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يقوم بإشراك مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يشرك المراجع مراجعاً آخر لملاحظة جرد المخزون أو لفحص أصول مادية ثابتة في موقع بعيد.
3. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وقد يقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام أدلة المراجعة التي يستند إليها رأي المراجعة في القوائم المالية للمكوّن، لتوفير أدلة مراجعة بشأن مراجعة المجموعة، ومع ذلك تنطبق متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة 1أ)
4. وفقاً لمعيار المراجعة (220)،¹ يلزم أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مقتنعاً بأن الذين ينفذون ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك مراجعي المكونات، يتمتعون بشكل جماعي بالكفاءة والقدرات المناسبة. ويُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً أيضاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة والإشراف عليه ومسؤولاً عن أدائه.
5. يطبق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة متطلبات معيار المراجعة (220) بغض النظر عما إذا كان فريق ارتباط المجموعة أو مراجع المكون يُنفذ الأعمال على المعلومات المالية لمكوّن. ويساعد هذا المعيار الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (220) عندما يُنقذ مراجعو مكونات المجموعة الأعمال على المعلومات المالية للمكوّنات.
6. يُعد خطر المراجعة دالة في خطر التحريف الجوهرى للقوائم المالية وخطر عدم اكتشاف المراجع لمثل هذه التحريفات.² وعند مراجعة مجموعة من المجموعات، يشمل هذا خطر عدم اكتشاف مراجع أحد مكونات المجموعة تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، يمكن أن يسبب تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية للمجموعة، وخطر عدم اكتشاف فريق ارتباط المجموعة لهذا التحريف. ويوضح هذا المعيار الأمور التي يأخذها فريق ارتباط المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراجعو المكونات على المعلومات المالية للمكونات. ويتمثل الغرض من هذه المشاركة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

تاريخ السريان

7. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للمجموعات المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

8. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) تحديد ما إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة؛
 - (ب) إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة:
- (1) التواصل بوضوح مع مراجعي المكونات بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم على المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات والنتائج التي يتوصلون إليها؛
 - (2) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المالية للمكونات وآلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان 14، 15

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 34أ

التعريفات

9. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
- (أ) المكون: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات 2أ-4أ)
- (ب) مراجع المكون: المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 7أ)
- (ج) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.
- (د) الأهمية النسبية للمكون: الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.
- (هـ) المجموعة: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.
- (و) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- (ز) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
- (ح) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه مراجع واحد مشارك فيما يتعلق بعمل مراجع آخر مشارك.
- (ط) فريق ارتباط المجموعة: الشركاء، بما فهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بالآلية التوحيد، ويُقومون بالاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.
- (ي) القوائم المالية للمجموعة: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.
- (ك) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- (ل) أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.
- (م) المكون المهم: مكون يحدده فريق ارتباط المجموعة، (1) تكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (2) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. (راجع: الفقرتين 5أ، 6أ)
10. الإشارة إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي يُطبق على القوائم المالية للمجموعة. والإشارة إلى "آلية التوحيد" تتضمن:
- (أ) إثبات المعلومات المالية لمكونات المجموعة، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للمجموعة عن طريق التوحيد أو طريقة حقوق الملكية أو التكلفة^(*):

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ب) التجميع، في القوائم المالية المجمعة، للمعلومات المالية الخاصة بالمكونات التي ليست لها شركة أم لكنها تقع تحت نفس السيطرة.

المتطلبات

المسؤولية

11. يُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومسؤولاً عما إذا كان تقرير المراجع الذي يُصدر مناسباً في ظل الظروف القائمة.³ ونتيجة لذلك، لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي المكونات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين 8، 9)

القبول والاستمرار

12. عند تطبيق معيار المراجعة (220)، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان من الممكن بشكل معقول توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بألية التوحيد والمعلومات المالية للمكونات، والتي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ولهذا الغرض، يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومكوناتها وبيئاتها، بما يكفي لتحديد المكونات التي من المرجح أن تكون مكونات مهمة. وعندما ينفذ مراجعو المكونات أعمالاً على المعلومات المالية لهذه المكونات، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجعي المكونات بالقدر المطلوب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات 10-12)

13. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة:

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب القيود المفروضة من إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لعدم القدرة هذا سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة،⁴

فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إقما:

(أ) أن يرفض الارتباط، في حالة الارتباط الجديد، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المستمر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(ب) أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة، ولكن بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة إلى أقصى حد ممكن، وذلك عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط، أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر. (راجع: الفقرات 13-19)

شروط الارتباط

14. يجب أن يوافق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على شروط ارتباط مراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (210).⁵ (راجع: الفقرتين 20، 21)

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة

15. يجب على فريق ارتباط المجموعة وضع استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وتطوير خطة لمراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (300).⁶

³ معيار المراجعة (220)، الفقرة 15

⁴ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

⁵ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

⁶ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 7-12

16. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 22أ)

فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها

17. يُعد المراجع مطالباً بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال التوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها.⁷ ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) تعزيز فهمه للمجموعة ومكوناتها وبيئاتها، بما في ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، والذي يتم التوصل إليه في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه؛

(ب) التوصل إلى فهم لألية التوحيد، بما في ذلك التعليمات التي تصدرها إدارة المجموعة إلى المكونات. (راجع: الفقرات 23أ-29)

18. يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم كافٍ للقيام بما يلي:

(أ) تأكيد تحديده الأولي لمكونات المجموعة التي من المرجح أن تكون مهمة، أو إعادة النظر فيه؛

(ب) تقييم مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواء كانت بسبب غشٍ أو خطأ.⁸ (راجع: الفقرتين 30أ، 31أ)

فهم مراجع مُكوّن المجموعة

19. إذا خطط فريق ارتباط المجموعة لأن يطلب من مراجع أحد المكونات تنفيذ أعمال بشأن المعلومات المالية الخاصة بهذا المكون، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات 32أ-35)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً. (راجع: الفقرة 37أ)

(ب) الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن. (راجع: الفقرة 38أ)

(ج) ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجع المكوّن بالقدر اللازم للتوصل إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

(د) ما إذا كان مراجع المكوّن يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على المراجعين. (راجع: الفقرة 36أ)

20. في حالة عدم استيفاء مراجع أحد المكونات لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة بمراجعة المجموعة، أو إذا كانت لدى فريق ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الأخرى المذكورة في الفقرة 19(أ)-(ج)، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لهذا المكوّن، دون أن يطلب من مراجع ذلك المكوّن تنفيذ أعمال على المعلومات المالية لذلك المكوّن. (راجع: الفقرات 39أ-41)

الأهمية النسبية

21. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما يلي: (راجع: الفقرة 42أ)

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة.

⁷ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

⁸ معيار المراجعة (315)

(ج) الأهمية النسبية لتلك المكوّنات التي سينفذ مراجعوها مراجعة أو فحصاً لأغراض مراجعة المجموعة. ولتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المُصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، يجب أن تكون الأهمية النسبية للمكوّن أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. (راجع: الفقرتين 43، 44)

(د) الحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة 45)

22. عندما ينفذ مراجعو المكوّنات مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط مراجعة المجموعة تقييم مدى مناسبة الأهمية النسبية للتنفيذ المحددة على مستوى المكوّنات. (راجع: الفقرة 46)

23. إذا كان أحد المكوّنات خاضعاً للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، وقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام تلك المراجعة لتوفير أدلة مراجعة لمراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كانت:

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمكوّنات ككل؛

(ب) الأهمية النسبية للتنفيذ على مستوى المكوّنات

تستوفي متطلبات هذا المعيار.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة

24. يُعد المراجع مطالباً بتصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القوائم المالية.⁹ ويجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد نوع العمل الذي سيُنفذه فريق ارتباط المجموعة، أو مراجعو المكوّنات بالنيابة عنه، على المعلومات المالية للمكوّنات (انظر الفقرات 26-29). ويجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في عمل مراجعي المكوّنات (انظر الفقرتين 30، 31).

25. إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنقذ على آلية التوحيد أو المعلومات المالية للمكوّنات يستند إلى توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعال، أو إذا كانت الإجراءات الأساس لا يمكن أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يختبر، أو يطلب من مراجع المكوّن أن يختبر، الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية.

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذه على المعلومات المالية للمكوّنات (راجع: الفقرة 47)

المكوّنات المهمة:

26. فيما يخص المكون المهم بسبب أهميته المالية المستقلة بالنسبة للمجموعة، يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكوّن الذي يعمل بالنيابة عنه، مراجعة المعلومات المالية لذلك المكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

27. يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون الذي يعمل بالنيابة عن الفريق، تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي لأي مكوّن يُعد مهماً نظراً لاحتمال أن يتضمن مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهرية في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة:

(أ) مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

(ب) مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهرية في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة 48)

(ج) إجراءات مراجعة محددة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهرية في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة 49)

⁹ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

المكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة

28. يجب على فريق ارتباط المجموعة تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة للمكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة. (راجع: الفقرة 50أ)
29. إذا رأى فريق ارتباط المجموعة أنه لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة من:

(أ) العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة؛

(ب) العمل المنفذ على أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد؛

(ج) الإجراءات التحليلية المنفذة على مستوى المجموعة.

فيجب على فريق ارتباط المجموعة اختيار المكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة، ويجب أن ينفذ، أو يطلب من مراجعي المكوّنات أن ينفذوا، واحداً أو أكثر مما يلي على المعلومات المالية لكل مكون من المكوّنات المختارة: (راجع: الفقرات 51أ-53أ)

- مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات.
- فحص المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- إجراءات محددة أخرى.

ويجب أن ينوّع فريق ارتباط المجموعة مجموعة المكوّنات المختارة على مدار الوقت.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين 54، 55أ)

المكوّنات المهمة – تقييم المخاطر

30. إذا قام أحد مراجعي المكوّنات بمراجعة المعلومات المالية لمكوّن مهم، فيجب على فريق ارتباط المجموعة المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، بغية التعرف على المخاطر المهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وتتأثر طبيعة وتوقيت ومدى هذه المشاركة بفهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، إلا أن هذه المشاركة يجب أن تتضمن على الأقل:

(أ) مناقشة مراجع المكوّن أو إدارة المكوّن في الأنشطة التجارية للمكوّن التي تُعد مهمة للمجموعة؛

(ب) مناقشة مراجع المكوّن في قابلية تعرض المكوّن لتحريف جوهري في المعلومات المالية بسبب غش أو خطأ؛

(ج) فحص توثيق مراجع المكوّن للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج مراجع المكوّن فيما يتعلق بالمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها.

المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة – إجراءات المراجعة الإضافية

31. في حالة التعرف على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يخص مكوّن ينفذ فيه أحد مراجعي المكوّنات أعمالاً، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقييم مدى مناسبة إجراءات المراجعة الإضافية التي ستنفذ استجابةً للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد، استناداً إلى فهمه لمراجع المكوّن، ما إذا كان من الضروري المشاركة في إجراءات المراجعة الإضافية.

آلية التوحيد

32. وفقاً للفقرة 17، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكوّنات. ووفقاً للفقرة 25، يختبر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنفذ على آلية التوحيد يستند إلى

- توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعال، أو إذا لم تستطع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.
33. يجب على فريق ارتباط المجموعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية على آلية التوحيد للاستجابة للمخاطر المقيّمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة نتيجة لآلية التوحيد. ويجب أن يتضمن هذا تقويم ما إذا كانت جميع المكونات قد تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.
34. يجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم مدى مناسبة واكتمال ودقة التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد، ويجب أن يُقوّم مدى وجود أي من عوامل خطر الغش أو المؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. (راجع: الفقرة 56)
35. في حالة عدم إعداد المعلومات المالية لمكوّن ما وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل المعلومات المالية الخاصة بذلك المكوّن بشكل مناسب لأغراض إعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة.
36. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما إذا كانت المعلومات المالية المحددة التي قام مراجع المكوّن بالإبلاغ بها (انظر الفقرة 41(ج)) هي المعلومات المالية المُضمّنة في القوائم المالية للمجموعة.
37. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة قوائم مالية لمكوّن تختلف نهاية فترته المالية عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كانت قد أُجريت تعديلات مناسبة على تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الأحداث اللاحقة

38. عندما ينفذ فريق ارتباط المجموعة أو مراجعو المكونات عمليات مراجعة للمعلومات المالية للمكونات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات تنفيذ إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في تلك المكونات التي تقع بين تواريخ المعلومات المالية للمكونات وتاريخ تقرير المراجع المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة، وقد يتطلب ذلك تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.
39. عندما ينفذ مراجعو المكونات عملاً آخر بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية للمكونات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجعي المكونات أن يُخطروا فريق ارتباط المجموعة إذا أصبحوا على علم بوجود أحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.

الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة

40. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلغ مراجع المكوّن بمتطلبات الفريق في الوقت المناسب. ويجب أن يحدد هذا الإبلاغ العمل الذي سيُنفذ، والغرض الذي سيُستخدم فيه ذلك العمل، وشكل ومحتوى اتصال مراجع المكون بفريق ارتباط المجموعة. ويجب أن يتضمن أيضاً ما يلي: (راجع: الفقرات 57، 58، 60)
- (أ) طلباً بأن يؤكد مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمل مراجع المكوّن، أنه سوف يتعاون مع فريق ارتباط المجموعة. (راجع: الفقرة 59)
- (ب) المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال.
- (ج) الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.
- (د) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة يتم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بسبب غشٍ أو خطأ، في المكوّن، واستجابات مراجع المكوّن لتلك المخاطر.

(هـ) قائمة بالأطراف ذات العلاقة، مُعدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان سيتم تعريف مراجعي المكونات الآخرين بهذه الأطراف الإضافية ذات العلاقة.

41. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ عن الأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة 60أ)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بالمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية؛

(ب) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة؛

(ج) تحديد المعلومات المالية التي يعد مراجع المكوّن تقريره بشأنها؛

(د) معلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(هـ) قائمة بالتحريفات غير المُصححة في المعلومات المالية الخاصة بالمكوّن (لا يلزم أن تتضمن القائمة التحريفات التي تكون دون الحد المعين للتحريفات التافهة بشكل واضح، الذي أبلغ به فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة 40(ج))؛

(و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ز) وصف لأي أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن؛

(ح) الأمور المهمة الأخرى التي أبلغ عنها، أو من المتوقع أن يبلغ عنها، مراجع المكوّن المكلفين بالحوكمة في المكوّن، بما في ذلك الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تورطت فيه إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن أو غيرهم، متى أدى الغش إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّن؛

(ط) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو تلك التي يرغب مراجع المكوّن في لفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكوّن من إدارة المكوّن؛

(ي) النتائج العامة لمراجع المكوّن أو استنتاجاته أو رأيه.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

تقويم الإبلاغ من مراجع المكوّن وكفاية عمله

42. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُقوّم الإبلاغ الذي يقوم به مراجع المكوّن (انظر الفقرة 41). ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) مناقشة الأمور المهمة التي تنشأ عن ذلك التقويم مع مراجع المكوّن، أو إدارة المكوّن، أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كان من الضروري فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة. (راجع: الفقرة 61أ)

43. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أن عمل مراجع المكوّن غير كافٍ، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد الإجراءات الزائدة التي سُنّفذ، وما إذا كانت سُنّفذ من قبل مراجع المكوّن أو من قبل فريق ارتباط المجموعة.

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

44. يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها،

ومن ثم تمكين المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.¹⁰ ويجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي من المقرر أن يستند إليها رأي مراجع المجموعة، من إجراءات المراجعة المنفذة على آلية التوحيد والعمل المُنفذ من قبل فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكونات. (راجع: الفقرة 62أ)

45. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يُقوّم تأثير أي تحريفات غير مصححة على رأي مراجعة المجموعة (سواءً تم اكتشافها من قبل فريق ارتباط المجموعة أو تم الإبلاغ عنها من قبل مراجعي المكونات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة 63أ)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

46. يجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية التي سيتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (265).¹¹ وعند القيام بهذا التحديد، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يأخذ في الحسبان:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية على مستوى المجموعة التي قام فريق ارتباط المجموعة بالتعرف عليها؛

(ب) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي قام فريق ارتباط المجموعة بالتعرف عليها في أدوات الرقابة الداخلية المطبقة في المكونات؛

(ج) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لفت مراجعو المكونات انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها.

47. في حالة اكتشاف غش من قبل فريق ارتباط المجموعة، أو في حالة قيام مراجع أحد المكونات بلفت انتباه الفريق إلى غش (انظر الفقرة 41(ج))، أو في حالة وجود معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب على فريق ارتباط المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة المجموعة من أجل إبلاغهم بالمسؤولية الرئيسية عن منع واكتشاف الغش في الأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة 64أ)

48. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وفي تلك الحالة، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من إدارة المجموعة إعلام إدارة المكوّن بأي أمر يصبح فريق ارتباط المجموعة على علم به، وقد يكون مهماً للقوائم المالية للمكوّن، لكن إدارة المكوّن قد لا تكون على علم به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر لإدارة المكوّن، فيجب على فريق ارتباط المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على فريق ارتباط المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، أن ينظر فيما إذا كان سينصح مراجع المكوّن بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمكوّن حتى يتم حل الأمر. (راجع: الفقرة 65أ)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

49. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (260)¹² ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة 66أ)

(أ) نظرة عامة على نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكونات.

(ب) نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجعي المكونات على المعلومات المالية للمكونات المهمة.

(ج) الحالات التي يثير فيها تقويم فريق ارتباط المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات قلقاً بشأن جودة عمل ذلك المراجع.

(د) أي قيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات ربما قد تم تقييده.

(هـ) الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تتورط فيه إدارة المجموعة، أو إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، أو غيرهم، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهرى في القوائم المالية للمجموعة.

¹¹ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

¹² معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

التوثيق

50. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُضْمِنَ في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور الآتية:¹³

- (أ) تحليلاً للمكوّنات، مع الإشارة إلى المكوّنات المهمة، ونوع العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات.
- (ب) طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المكوّنات المهمة، بما في ذلك، عند الانطباق، فحص فريق ارتباط المجموعة للأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّنات لأعمال المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها.
- (ج) الاتصالات المكتوبة بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّنات بشأن متطلبات فريق ارتباط المجموعة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مكوّنات المجموعة الخاضعة للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر (راجع: الفقرة 3)

- 1أ. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كان سيستخدم مراجعة يتطلّبها نظام أو لائحة أو أي سبب آخر من أجل توفير أدلة لمراجعة المجموعة، ما يلي:
 - الاختلافات في أطر التقرير المالي المطبقة في إعداد القوائم المالية للمكوّن، والمطبقة في إعداد القوائم المالية للمجموعة.
 - الاختلافات في معايير المراجعة والمعايير الأخرى المطبقة من قبل مراجع المكوّن وتلك المطبقة في مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
 - ما إذا كان سيتم إكمال مراجعة القوائم المالية للمكوّن في وقت مناسب للوفاء بالجدول الزمني للتقرير عن المجموعة.

التعريفات

المكوّن (راجع: الفقرة 9(أ))

- 2أ. يؤثر هيكل المجموعة على كيفية تحديد مكوّناتها. فعلى سبيل المثال، قد يستند نظام التقرير المالي للمجموعة إلى هيكل تنظيمي يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المنشأة الأم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت المستثمر فيها التي تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية؛ أو يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المقر الرئيسي وواحد أو أكثر من الأقسام أو الفروع؛ أو بواسطة مزيج من كلا الخيارين. وفي المقابل، قد تنظم بعض المجموعات نظام تقريرها المالي حسب الوظيفة أو العملية أو المنتج أو الخدمة (أو حسب مجموعات المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية. وفي هذه الحالات، قد تكون المنشأة أو النشاط التجاري الذي تعد له إدارة المجموعة أو المكوّن معلومات مالية مُضمّنة في القوائم المالية للمجموعة وظيفية أو عملية أو منتج أو خدمة (أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات) أو موقعاً جغرافياً.
- 3أ. قد توجد مستويات مختلفة للمكوّنات في نظام التقرير المالي للمجموعة، وفي هذه الحالة قد يكون من الأنسب تحديد المكوّنات على مستويات معينة من التجميع بدلاً من تحديدها فرادى.
- 4أ. قد تشكل المكوّنات المجموعة على مستوى معين مكوّناتاً واحداً لأغراض مراجعة المجموعة؛ إلا أن هذا المكوّن قد يعد أيضاً قوائم مالية لمجموعة، بحيث تتضمن هذه القوائم المالية المعلومات المالية للمكوّنات التي تشملها هذه المجموعة الأخيرة (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وبالتالي، قد يُطبّق هذا المعيار من قبل مختلف الفرق والشركاء المسؤولين عن ارتباط المجموعة للمجموعات الفرعية المختلفة ضمن مجموعة أكبر.

¹³ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

المكوّن المهم (راجع: الفقرة 9(م))

5أ. كلما زادت الأهمية المالية المستقلة لأحد المكوّنات، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية للمجموعة. وقد يطبق فريق ارتباط المجموعة نسبة مئوية على أساس مرجعى مختار كعامل مساعد لتحديد المكوّنات التى لها أهمية مالية مستقلة. وينطوى تحديد الأساس المرجعى وتحديد النسبة المئوية التى سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المبنى. واعتماداً على طبيعة المجموعة وظروفها، قد تتضمن الأسس المرجعية المناسبة أصول المجموعة أو التزاماتها أو تدفقاتها النقدية أو ربحها أو مبيعاتها. فعلى سبيل المثال، قد ينظر فريق ارتباط المجموعة إلى المكوّنات التى تتجاوز 15% من الأساس المرجعى المختار على أنها مكوّنات مهمة. وقد يكون استخدام نسبة أعلى أو أقل من ذلك مناسباً فى ظل الظروف القائمة.

6أ. قد يحدد أيضاً فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون من المرجح أن ينطوى على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهرى فى القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة (بعبارة أخرى، مخاطر تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة¹⁴). فعلى سبيل المثال، قد يكون المكوّن مسؤولاً عن تداول العملات الأجنبية، وبالتالي قد يعرض المجموعة لأحد مخاطر التحريف الجوهرى المهمة، حتى ولو لم يكن للمكوّن أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة.

مراجع المكوّن (راجع: الفقرة 9(ب))

7أ. بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، قد ينفذ عضو فى فريق ارتباط المجموعة عملاً على المعلومات المالية لأحد المكوّنات، من أجل مراجعة المجموعة. وفى هذه الحالة، يُعد ذلك العضو أيضاً مراجع مكوّن.

المسؤولية (راجع: الفقرة 11)

8أ. على الرغم من أن مراجعى المكوّنات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكوّنات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج العامة أو الاستنتاجات أو الآراء التى يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يكون مسؤولاً عن الرأى الخاص بمراجعة المجموعة.

9أ. عندما يكون رأى مراجعة المجموعة معدلاً بسبب أن فريق ارتباط المجموعة لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لواحد أو أكثر من المكوّنات، فإن فقرة "أساس التعديل" الواردة فى تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة توضح أسباب عدم القدرة، دون الإشارة إلى مراجع المكوّن، ما لم تكن هذه الإشارة ضرورية لتقديم تفسير كافٍ للظروف القائمة¹⁵.

القبول والاستمرار

التوصل إلى فهم فى مرحلة القبول أو الاستمرار (راجع: الفقرة 12)

10أ. فى حالة تنفيذ ارتباط جديد، قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومكوّناتها وبيئاتها من:

- المعلومات التى توفرها إدارة المجموعة؛
- الاتصال بإدارة المجموعة؛
- الاتصال بفريق ارتباط المجموعة السابق أو إدارة المكوّن أو مراجعى المكوّنات، عند الانطباق.

11أ. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة أموراً مثل ما يلى:

- هيكل المجموعة، بما فى ذلك كلٍ من الهيكل القانونى والتنظيمى (بعبارة أخرى، طريقة ترتيب نظام التقرير المالى للمجموعة).
- الأنشطة التجارية التى تنفذها مكونات المجموعة، والتى تُعد مهمة للمجموعة، بما فى ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التى تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية، بما فى ذلك مراكز الخدمات المشتركة.

¹⁴ معيار المراجعة (315)، الفقرات 27-29

¹⁵ معيار المراجعة (705)، الفقرة 20

- وصف لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
 - مدى تعقد آلية توحيد القوائم المالية.
 - ما إذا كان مراجعو المكونات، الذين ليسوا من مكتب أو شبكة الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، سينفذون أعمالاً على المعلومات المالية لأي من المكونات، والسبب المنطقي لإدارة المجموعة في تعيين أكثر من مراجع واحد.
 - ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة:
 - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكونات، وإدارات المكونات، ومعلومات المكونات، ومراجعي المكونات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة):
 - سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكونات.
- 12أ. في حالة تنفيذ ارتباط مستمر، قد تتأثر قدرة فريق ارتباط المجموعة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة، على سبيل المثال:
- التغييرات في هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
 - التغييرات في الأنشطة التجارية التي تنفذها المكونات، والتي تُعد مهمة للمجموعة.
 - التغييرات في تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة، أو إدارة المجموعة، أو الإدارة الرئيسية للمكونات المهمة.
 - المخاوف لدى فريق ارتباط المجموعة بشأن نزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارة مكون.
 - التغييرات في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
 - التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق.
- توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 13)
- 13أ. قد تتألف المجموعة فقط من مكونات لا تُعد مهمة. وفي هذه الظروف، قد يتوقع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بشكل معقول الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على:
- (أ) تنفيذ العمل على المعلومات المالية لبعض هذه المكونات؛
- (ب) المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكونات على المعلومات المالية للمكونات الأخرى بالقدر اللازم للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- الوصول إلى المعلومات (راجع: الفقرة 13)
- 14أ. قد يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات مقيداً بسبب ظروف لا تستطيع إدارة المجموعة التغلب عليها، على سبيل المثال، بسبب الأنظمة المتعلقة بالخصوصية وسرية البيانات، أو رفض مراجع المكون لوصول فريق ارتباط المجموعة إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها. وقد يكون الوصول مقيداً أيضاً من قبل إدارة المجموعة.
- 15أ. عندما يكون الوصول إلى المعلومات مقيداً بسبب الظروف، قد يظل فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، إلا أن هذه الاحتمالية تقل مع ازدياد أهمية المكون. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لفريق ارتباط المجموعة الحق في الوصول إلى المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو المراجع (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة) في مكون تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية. وإذا كان المكون غير مهم، وكان لدى فريق ارتباط المجموعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمكون، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، وكان يحق له الوصول إلى المعلومات التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بذلك المكون، فقد يستنتج فريق ارتباط المجموعة أن هذه المعلومات تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكون. لكن إذا كان المكون مهماً، فلن

يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بمتطلبات هذا المعيار ذات الصلة في الظروف الخاصة بمراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بالمتطلب الوارد في الفقرتين 30 و31 الذي يقضي بالمشاركة في عمل مراجع المكون. وبالتالي، لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكون. ويُؤخذ في الحسبان عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (705).

16أ. لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا قيدت إدارة المجموعة وصول فريق ارتباط المجموعة، أو وصول مراجع أحد المكونات، إلى المعلومات الخاصة بمكون مهم.

17أ. رغم أن فريق ارتباط المجموعة قد يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا كان ذلك القيد متعلقاً بمكون غير مهم، فإن سبب هذا القيد قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر ذلك على إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفسارات فريق ارتباط المجموعة وعلى إفادات إدارة المجموعة المقدمة لفريق ارتباط المجموعة.

18أ. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول يتم تعيين المراجع لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، يظل هذا المعيار منطبقاً على مراجعة المجموعة، ويُؤخذ في الحسبان تأثير عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لمعيار المراجعة (705).

19أ. يحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ استناداً إلى عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية. وكان تأثير ذلك، وفقاً لحكم فريق ارتباط المجموعة، جوهرياً ولكنه غير منتشر.

شروط الارتباط (راجع: الفقرة 14)

20أ. تحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق.¹⁶ وقد يتم تضمين أمور إضافية في شروط ارتباط مراجعة المجموعة، مثل الحقائق الآتية:

- أن الاتصالات بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكونات ينبغي أن تكون غير مقيدة إلى الحد الممكن بموجب نظام أو لائحة؛
- أن الاتصالات المهمة بين مراجعي المكونات والمكلفين بالحوكمة في المكون وإدارة المكون، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، ينبغي أن يُبلَّغ بها أيضاً فريق ارتباط المجموعة؛
- أن الاتصالات المهمة بين السلطات التنظيمية والمكونات فيما يتعلق بأمور التقرير المالي ينبغي أن يُبلَّغ بها فريق ارتباط المجموعة؛
- أنه ينبغي السماح بما يلي، إلى الحد الذي يراه فريق ارتباط المجموعة ضرورياً:
 - الوصول إلى معلومات المكونات، والمكلفين بالحوكمة في المكونات، وإدارات المكونات، ومراجع المكونات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة).
 - تنفيذ الأعمال أو الطلب من مراجع أحد المكونات أن ينفذ أعمالاً على المعلومات المالية للمكونات.

21أ. القيود المفروضة على:

- وصول فريق ارتباط المجموعة إلى معلومات المكونات، أو المكلفين بالحوكمة في المكونات، أو إدارات المكونات، أو مراجعي المكونات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة)؛ أو
- الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكونات،

بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة، تشكل عدم قدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، مما قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. وفي ظروف استثنائية، قد يؤدي ذلك أيضاً إلى الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

¹⁶ معيار المراجعة (210)، الفقرة 8

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة (راجع: الفقرة 16)

22أ. يُعد فحص الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة جزءاً مهماً في الوفاء بمسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتوجيه ارتباط مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها

الأمر التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها (راجع: الفقرة 17)

23أ. يحتوي معيار المراجعة (315) على إرشادات بشأن أمور قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم للعوامل الصناعية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق؛ وطبيعة المنشأة؛ والأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المتعلقة بها؛ وقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.¹⁷ ويحتوي الملحق الثاني لهذا المعيار على إرشادات بشأن أمور تخص المجموعات، بما في ذلك آلية التوحيد.

التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكونات (راجع: الفقرة 17)

24أ. لتحقيق اتساق المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، تصدر إدارة المجموعة عادةً تعليمات لمكونات المجموعة. وتحدد تلك التعليمات متطلبات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكونات والتي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة، وتتضمن غالباً أدلة إرشادية لإجراءات التقرير المالي وحمزة لإعداد التقارير. وتتألف هذه الحمزة عادةً من أشكال قياسية لتقديم المعلومات المالية من أجل إدراجها في القوائم المالية للمجموعة. إلا أن حمز إعداد التقارير، بشكل عام، لا تأخذ شكل القوائم المالية الكاملة المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

25أ. تغطي التعليمات عادةً:

- السياسات المحاسبية التي ينبغي تطبيقها؛
- متطلبات الإفصاح النظامية وغيرها المنطبقة على القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك:
 - تحديد القطاعات والتقرير عنها؛
 - العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
 - الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة؛
 - أرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
- الجدول الزمني للتقرير.

26أ. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للتعليمات ما يلي:

- الوضوح والتطبيق العملي للتعليمات الخاصة باستكمال حمزة إعداد التقارير.
- ما إذا كانت التعليمات:
 - توضح بشكلٍ كافٍ خصائص إطار التقرير المالي المنطبق؛
 - تنص على الإفصاحات التي تُعد كافية للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
 - تنص على تحديد تعديلات التوحيد، على سبيل المثال، الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
 - تنص على اعتماد المعلومات المالية من قبل إدارة المكون.

¹⁷ معيار المراجعة (315)، الفقرات 25أ-49أ

الغش (راجع: الفقرة 17)

27أ. يُعد المراجع مطالباً بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية بسبب الغش، وتقييم تلك المخاطر، وتصميم وتطبيق استجابات مناسبة للمخاطر التى تم تقييمها.¹⁸ وقد تتضمن المعلومات المستخدمة فى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلى:

- تقييم إدارة المجموعة لمخاطر احتمال أن تكون القوائم المالية للمجموعة مُحَرَّفَة بشكل جوهرى نتيجة لغش.
- آلية إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش فى المجموعة والاستجابة لها، بما فى ذلك أى مخاطر خاصة للغش تم التعرف عليها من قبل إدارة المجموعة، أو أى أرصدة حسابات أو فئات معاملات أو إفصاحات من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- ما إذا كانت هناك مكونات معينة من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة فى المجموعة للأليات التى تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش فى المجموعة والاستجابة لها، وأدوات الرقابة التى وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة فى المجموعة، وإدارة المجموعة، والأفراد المعنيين فى وظيفة المراجعة الداخلية (وإدارات المكونات ومراجعي المكونات وغيرهم، إذا اعتُبروا معنيين) على استفسار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأى غش فعلى أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

المناقشة بين أعضاء فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات بشأن مخاطر التحريف الجوهرى فى القوائم المالية للمجموعة، بما فى ذلك مخاطر الغش (راجع: الفقرة 17)

28أ. يُعد الأعضاء الرئيسون فى فريق الارتباط مطالبين بمناقشة قابلية تعرض المنشأة لوجود تحريف جوهرى فى قوائمها المالية بسبب غش أو خطأ، مع التركيز على وجه الخصوص على المخاطر التى بسبب الغش. وعند مراجعة المجموعة، قد يشارك فى هذه المناقشات أيضاً مراجعو مكونات المجموعة.¹⁹ ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للمشاركين فى المناقشات وكيفية إجراء هذه المناقشات وموعدها، بعوامل مثل الخبرة السابقة مع المجموعة.

29أ. توفر المناقشات الفرصة لما يلى:

- تبادل المعرفة بشأن المكونات وبيئاتها، بما فى ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال فى المكونات أو فى المجموعة.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة لتحريف جوهرى بسبب غش أو خطأ ومواقع هذا التحريف، وكيف يمكن لإدارة المجموعة وإدارات المكونات ارتكاب غش وإخفائه فى التقرير المالى، وكيف يمكن اختلاس أصول المكونات.
- تحديد الممارسات المتبعة من قبل إدارة المجموعة أو مكون فى المجموعة، والتى قد تكون متحيزة أو مصممة لإدارة الأرباح، بحيث يمكن أن تؤدي إلى تقرير مالى مغشوش، على سبيل المثال، ممارسات إثبات الإيرادات التى لا تلتزم بإطار التقرير المالى المنطبق.
- النظر فى العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المجموعة والتى قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكون فى المجموعة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، أو التى قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التى قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكون فى المجموعة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر فى خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكون فى المجموعة لأدوات الرقابة.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكونات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات فى السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (إذا كان ذلك مطلوباً بموجب إطار التقرير المالى المنطبق).

¹⁸ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

¹⁹ معيار المراجعة (240)، الفقرة 16؛ ومعيار المراجعة (315)، الفقرة 10

- مناقشة الغش الذي قد تم تحديده في المكونات، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش في أحد المكونات.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، على سبيل المثال، مدفوعات الرشاوى وممارسات أسعار التحويل غير السليمة.

عوامل الخطر (راجع: الفقرة 18)

30. يوضح الملحق الثالث أمثلة للحالات أو الأحداث التي قد تشير، منفردة أو في مجملها، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش.

تقييم المخاطر (راجع: الفقرة 18)

31. يستند تقييم فريق ارتباط المجموعة، على مستوى المجموعة، لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة إلى معلومات مثل ما يلي:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها، ومن آلية التوحيد، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتطبيقها وأدوات الرقابة التي تُعد ذات صلة بالتوحيد.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مراجعي المكونات.

فهم مراجع المكون (راجع: الفقرة 19)

32. يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكون فقط عندما يخطط لأن يطلب من مراجع المكون تنفيذ عمل على المعلومات المالية للمكون من أجل مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون من الضروري التوصل إلى فهم لمراجعي المكونات التي يخطط فريق ارتباط المجموعة أن يطبق عليها إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة فقط.

إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكون ومصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة 19)

33. تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتخذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكون بعوامل مثل التجربة السابقة مع مراجع المكون أو المعرفة السابقة به، ودرجة خضوع فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون لسياسات وإجراءات مشتركة، على سبيل المثال:

- ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون يتبعون:
 - سياسات وإجراءات مشتركة لتنفيذ العمل (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة)؛ أو
 - سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة؛ أو
 - سياسات وإجراءات مشتركة للمتابعة.
- الاتساق أو التشابه في:
 - الأنظمة واللوائح أو النظام القانوني؛ أو
 - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
 - التعليم والتدريب؛ أو
 - المؤسسات والمعايير المهنية؛ أو
 - اللغة والثقافة.

34. تتفاعل تلك العوامل مع بعضها ولا يستبعد أحدها الآخر. فعلى سبيل المثال، قد يكون مدى الإجراءات التي ينفذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكون (أ)، الذي يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو يعمل في نفس الدولة التي يعمل فيها الشرك المسؤول عن ارتباط للمجموعة، أقل من مدى إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى

فهم لمراجع المكوّن (ب)، الذي لا يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو الذي يعمل في دولة أجنبية. وقد تختلف أيضاً طبيعة الإجراءات المُنفّذة فيما يتعلق بمراجعي المكوّنين (أ) و(ب).

35أ. قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكوّن بعدة طرق. ففي السنة الأولى لإشراك مراجع مكوّن ما، قد يقوم فريق ارتباط المجموعة، على سبيل المثال، بما يلي:

- تقييم نتائج نظام متابعة رقابة الجودة، عندما يكون فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن من مكتب أو شبكة تعمل في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة وتلتزم بها؛²⁰ أو
- زيارة مراجع المكوّن لمناقشة الأمور الواردة في الفقرة 19 (أ)-(ج)؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بالمصادقة كتابياً على الأمور المشار إليها في الفقرة 19 (أ)-(ج). ويحتوي الملحق (4) على مثال لمصادقات مكتوبة من قبل مراجع المكوّن؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بتعبئة استبيانات بشأن الأمور الواردة في الفقرة 19 (أ)-(ج)؛ أو
- مناقشة وضع مراجع المكوّن مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مع طرف ثالث ذي سمعة طيبة ولديه معرفة بمراجع المكوّن؛ أو
- الحصول على مصادقات من هيئة أو هيئات مهنية ينتمي إليها مراجع المكوّن، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكوّن على ترخيصه، أو من أطراف ثالثة أخرى.

وفي السنوات اللاحقة، قد يستند فهم مراجع المكوّن إلى التجربة السابقة لفريق ارتباط المجموعة مع مراجع المكوّن. وقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن المصادقة عمّا إذا كان هناك أي تغيير في الأمور المذكورة في الفقرة 19 (أ)-(ج) عن السنة السابقة.

36أ. عندما تكون هناك هيئات إشرافية مستقلة تم تأسيسها للإشراف على مهنة المراجعة ومتابعة جودة عمليات المراجعة، فإن الوعي بالبيئة التنظيمية قد يساعد فريق ارتباط المجموعة على تقييم استقلال وكفاءة مراجع المكوّن. ويمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بالبيئة التنظيمية من مراجع المكوّن، أو من المعلومات المقدمة من الهيئات الإشرافية المستقلة.

المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة (راجع: الفقرة 19 (أ))

37أ. عند تنفيذ عمل على المعلومات المالية لأحد المكوّنات من أجل مراجعة المجموعة، فإن مراجع المكوّن يخضع للمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة. وقد تكون تلك المتطلبات مختلفة عن، أو تكون مضافة إلى، المتطلبات المنطبقة على مراجع المكوّن عند تنفيذه لمراجعة قانونية في دولته. ولذلك، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم عمّا إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة.

الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (راجع: الفقرة 19 (ب))

38أ. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للكفاءة المهنية لمراجع أحد المكوّنات ما إذا كان هذا المراجع:

- لديه فهم لمعايير المراجعة والمعايير الأخرى المنطبقة على مراجعة المجموعة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة؛
- يتمتع بالمهارات الخاصة (مثل المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن ذي الصلة؛
- لديه فهم لإطار التقرير المالي المنطبق، متى كان ذا صلة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة (غالباً، توضح التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة لمكوّنات المجموعة خصائص إطار التقرير المالي المنطبق).

²⁰ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 54، أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.

تطبيق فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع أحد المكونات (راجع: الفقرة 20)

39. لا يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على حقيقة أن مراجع أحد المكونات ليس مستقلاً عن طريق المشاركة في عمل هذا المراجع، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكون.
40. ومع ذلك، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على المخاوف الأقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكون (مثل عدم المعرفة الخاصة بالصناعة) أو حقيقة أن مراجع المكون لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعال على المراجعين، عن طريق المشاركة في عمل مراجع المكون، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكون.
41. عندما يحظر نظام أو لائحة الوصول إلى أجزاء ذات صلة في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة، فقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكون التغلب على ذلك عن طريق إعداد مذكرة تغطي المعلومات ذات الصلة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرات 21-23)

42. يُعد المراجع مطالباً بما يلي:²¹

(أ) عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، تحديد:

- (1) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛
- (2) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة؛
- (ب) تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ.

وفي سياق مراجعة أية مجموعة، يتم وضع الأهمية النسبية لكل من القوائم المالية للمجموعة ككل، وللمعلومات المالية لمكونات المجموعة. ويتم استخدام الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

43. لتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، يتم تحديد الأهمية النسبية للمكون بأقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وقد يتم وضع مستويات مختلفة للأهمية النسبية للمكونات المختلفة. ولا يلزم أن تكون الأهمية النسبية للمكون جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل، ونتيجة لذلك فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية لمكونات المجموعة المختلفة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكون عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة أي مكون.

44. يتم تحديد الأهمية النسبية للمكون لتلك المكونات التي سيتم مراجعة أو فحص معلوماتها المالية كجزء من مراجعة المجموعة وفقاً للفقرات 26 و27 (أ) و29. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكون من قبل مراجع المكون لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة غير المصححة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها.

45. يتم وضع حد للتحريفات بالإضافة إلى الأهمية النسبية للمكون. ويتم إبلاغ فريق ارتباط المجموعة بالتحريفات المكتشفة في المعلومات المالية للمكون والتي تتخطى هذا الحد الموضوع للتحريفات.

46. في حالة مراجعة المعلومات المالية لمكون، يُحدد مراجع المكون (أو فريق ارتباط المجموعة) الأهمية النسبية للتنفيذ على مستوى المكون. ويُعد هذا ضرورياً من أجل أن تُخفّض، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة أو غير المكتشفة في المعلومات المالية للمكون الأهمية النسبية للمكون. وفي الواقع العملي، قد يحدد فريق ارتباط المجموعة الأهمية النسبية للمكون عند هذا المستوى المنخفض. وعندما يكون هذا هو الحال، يستخدم مراجع المكون الأهمية النسبية للمكون لأغراض تقييم مخاطر التحريف

²¹ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان 10 و11

الجوهري في المعلومات المالية للمكّون، ومن أجل تصميم إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة للمخاطر المقيّمة، وأيضاً لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكّونات (راجع: الفقرتين 26، 27)

47أ. يتأثر تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية لأحد المكّونات ومدى مشاركة الفريق في عمل مراجع المكّون بما يلي:

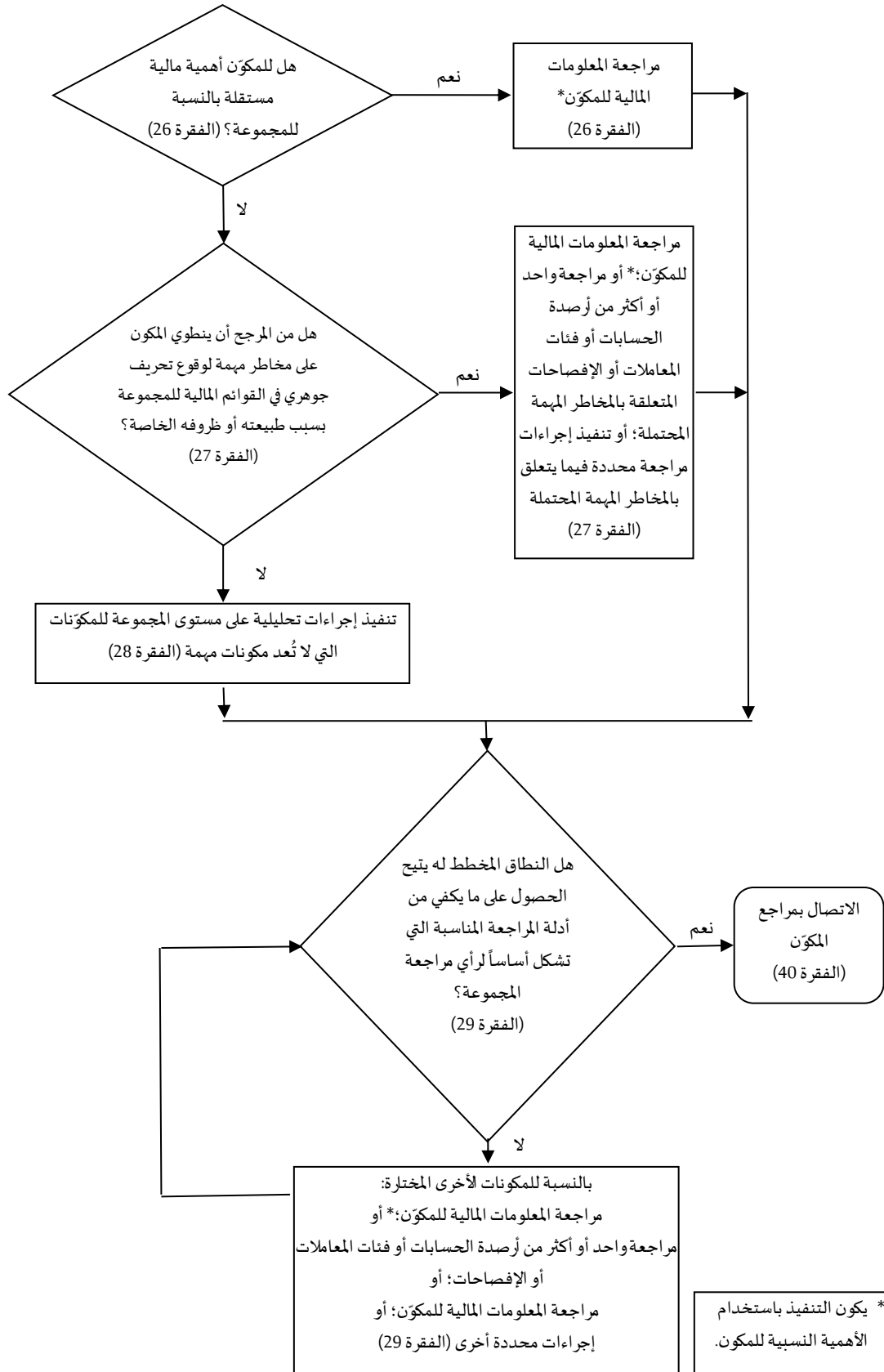
(أ) أهمية المكّون؛

(ب) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) تقويم فريق ارتباط المجموعة لتصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها؛

(د) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكّون.

ويوضح الرسم البياني كيف تؤثر أهمية المكّون على تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية للمكّون.



المكوّنات المهمة (راجع: الفقرة 27(ب)-(ج))

48أ. قد يحدد فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون مهم لأنه من المرجح أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. وفي تلك الحالة، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة تحديد أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بالمخاطر المهمة المحتملة. وعندما يكون هذا هو الحال، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة تنفيذ، أو قد يطلب من مراجع المكوّن تنفيذ، مراجعة لهذه الأرصدة أو فئات المعاملات أو الإفصاحات فقط. فعلى سبيل المثال، في الحالة الموضحة في الفقرة 6أ، قد يقتصر العمل المتعلق بالمعلومات المالية للمكوّن على مراجعة أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بتداول العملات الأجنبية لذلك المكوّن. وعندما يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن تنفيذ مراجعة لواحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المعينة، فيجب أن يأخذ فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة 40) في حسبانته عند القيام بهذا الاتصال حقيقة أن العديد من بنود القوائم المالية تكون متداخلة مع بعضها.

49أ. قد يصمم فريق ارتباط المجموعة إجراءات مراجعة تستجيب لخطر مهم محتمل لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. فعلى سبيل المثال، في حالة وجود خطر مهم محتمل لتقادم المخزون، قد ينفذ فريق ارتباط المجموعة، أو يطلب من مراجع المكوّن أن ينفذ، إجراءات مراجعة محددة بشأن تقويم المخزون في مكوّن ليس مهماً لكنه يحتفظ بكمية كبيرة من المخزون الذي من المحتمل أن يصبح متقادماً.

المكوّنات التي لا تُعد مكوّنات مهمة (راجع: الفقرتين 28، 29)

50أ. تبعاً لظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكوّنات على مستويات مختلفة لأغراض الإجراءات التحليلية. وتعزز نتائج الإجراءات التحليلية استنتاجات فريق ارتباط المجموعة بعدم وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة في المعلومات المالية المجمّعة للمكوّنات التي لا تُعد مكوّنات مهمة.

51أ. قد يتأثر قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن عدد المكوّنات التي يتم اختيارها وفقاً للفقرة 29، وأي المكوّنات سيتم اختياره، ونوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية لكل مكوّن من المكوّنات المختارة، بعوامل مثل ما يلي:

- مدى أدلة المراجعة المتوقع الحصول عليها بشأن المعلومات المالية للمكوّنات المهمة.
- ما إذا كان المكوّن قد تم إنشاؤه أو الاستحواذ عليه حديثاً.
- ما إذا كانت هناك تغييرات مهمة طرأت على المكوّن.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية قد نفذت عملاً على المكوّن وما إذا كان لذلك العمل أي تأثير على مراجعة المجموعة.
- ما إذا كانت المكوّنات تطبق نظماً وآليات مشتركة.
- الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- التقلبات غير العادية المكتشفة من خلال الإجراءات التحليلية المُنفذة على مستوى المجموعة.
- الأهمية المالية المستقلة للمكوّن، أو الخطر الذي يشكله، بالمقارنة مع المكوّنات الأخرى ضمن هذه الفئة.
- ما إذا كان المكوّن يخضع للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر.

قد يزيد إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكوّنات في هذه الفئة من احتمالية اكتشاف تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّنات. ويختلف غالباً اختيار المكوّنات بشكل دوري.

52أ. قد يتم تنفيذ فحص للمعلومات المالية لأحد المكوّنات وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400)²² أو معيار ارتباطات الفحص (2410)²³، بعد تكيف المعيار حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة. وقد يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً المزيد من الإجراءات لاستكمال هذا العمل.

²² المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

²³ المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"

53أ. وفقاً لما هو موضح في الفقرة 13أ، قد لا تضم المجموعة سوى مكوّنات لا تُعدّ مكوّنات مهمة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة عن طريق تحديد نوع العمل الذي سيُنْفَذ على المعلومات المالية لمكوّنات المجموعة وفقاً للفقرة 29. ومن غير المرجح أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة إذا اقتصر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع أحد المكوّنات، على اختبار أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتنفيذ إجراءات تحليلية على المعلومات المالية للمكوّنات.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين 30، 31)

54أ. من بين العوامل التي قد تؤثر على مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن:

(أ) أهمية المكوّن؛

(ب) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن.

وفي حالة وجود مكون مهم في المجموعة، أو التعرف على مخاطر مهمة، ينفذ فريق ارتباط المجموعة الإجراءات الموضحة في الفقرتين 30 و31. أما في حالة وجود مكون لا يعدّ مكوناً مهماً، فستختلف طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن استناداً إلى فهم الفريق للمراجع. وتصبح حقيقة أن المكوّن لا يعدّ مكوناً مهماً أمراً ثانوياً. فعلى سبيل المثال، بالرغم من وجود مكون لا يُعدّ مكوناً مهماً، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة مع ذلك المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، لأن لديه مخاوف أقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (مثل، عدم المعرفة الخاصة بالصناعة)، أو لأن مراجع المكوّن لا يعمل في بيئة تشرف بفاعلية على المراجعين.

55أ. تتضمن صور المشاركة في عمل مراجع المكون، بخلاف تلك الصور الموضحة في الفقرات 30 و31 و42، واستناداً إلى فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، واحداً أو أكثر مما يلي:

(أ) الاجتماع مع إدارة المكون أو مراجعي المكون للتوصل إلى فهم للمكوّن وبيئته.

(ب) فحص الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بمراجعي المكوّن.

(ج) تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى المكوّن وتقييمها. وقد تُنفَّذ هذه الإجراءات بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(د) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية. وقد تُصمم هذه الإجراءات وتُنْفَذ بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(هـ) المشاركة في الاجتماعات الختامية والاجتماعات الرئيسية الأخرى التي تعقد بين مراجعي المكوّن وإدارة المكوّن.

(و) فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّن لأعمال المراجعة.

آلية التوحيد

التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد (راجع: الفقرة 34)

56أ. قد تتطلب آلية توحيد إجراء تعديلات على المبالغ الواردة في القوائم المالية للمجموعة التي لا تمر عبر الأنظمة المعتادة لمعالجة المعاملات، والتي قد لا تكون خاضعة لنفس أدوات الرقابة الداخلية التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشمل تقييم فريق ارتباط المجموعة مدى مناسبة التعديلات واكتمالها ودقتها على ما يلي:

- تقييم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس الأحداث والمعاملات ذات الصلة بالشكل المناسب؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة؛ ومن قبل إدارة المكون، عند الاقتضاء؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيدة بشكل سليم وموثقة بشكل كافٍ؛

- التحقق من المطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

الاتصال بمراجع المكوّن (راجع: الفقرتين 40، 41)

- 57أ. في حالة عدم وجود اتصال فعّال متبادل بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات، يوجد خطر يتمثل في أن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للاتصال المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.
- 58أ. يتم في الغالب الإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة في خطاب تعليمات. ويحتوي الملحق (5) على إرشادات بشأن الأمور المطلوبة والإضافية التي قد يتضمنها أي خطاب تعليمات من هذا القبيل. ويكون اتصال مراجع المكوّن بفريق ارتباط المجموعة غالباً في شكل مذكرة أو تقرير بالعمل المنفذ. وليس بالضرورة أن يكون الاتصال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن اتصالاً مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد يزور فريق ارتباط المجموعة مراجع المكوّن لمناقشة المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة. ومع ذلك، يتم تطبيق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى.
- 59أ. عند تعاون مراجع المكوّن مع فريق ارتباط المجموعة، فإنه يوفر للفريق، على سبيل المثال، إمكانية الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة، إذا لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.
- 60أ. عندما يكون عضو في فريق ارتباط المجموعة مراجعاً أيضاً لأحد المكوّنات، فإن الهدف المتمثل في اتصال فريق ارتباط المجموعة بشكل واضح بمراجع المكوّن، يُمكن تحقيقه في الغالب عن طريق وسائل أخرى بخلاف الاتصال المكتوب المحدد. فعلى سبيل المثال:
- قد يكون وصول مراجع المكوّن إلى الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة أمراً كافياً للإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة المحددة في الفقرة 40؛
 - قد يكون قيام فريق ارتباط المجموعة بفحص توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة كافياً للإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة المحدد في الفقرة 41.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

فحص توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة (راجع: الفقرة 42(ب))

- 61أ. قد تختلف الأجزاء في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة التي ستكون ذات صلة بمراجعة المجموعة تبعاً للظروف. وغالباً ما يكون التركيز على توثيق أعمال المراجعة المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهرية المهمة في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتأثر مدى الفحص بحقيقة أن توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة قد خضع لإجراءات الفحص الخاصة بمكتب مراجع المكوّن.

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرتين 44، 45)

- 62أ. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أنه لم يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، فقد يطلب الفريق من مراجع المكوّن تنفيذ المزيد من الإجراءات. وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فقد ينفذ فريق ارتباط المجموعة إجراءاته الخاصة على المعلومات المالية للمكوّن.
- 63أ. إن تقويم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للأثر الإجمالي لأي تحريفات (سواءً التي اكتشفها فريق ارتباط المجموعة، أو التي أبلغ عنها مراجعو المكوّنات) يسمح له بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة ككل محرّفة بشكلٍ جوهري.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات 46-48)

- 64أ. يحتوي معيار المراجعة (240) على متطلبات ويقدم إرشادات بشأن إبلاغ الإدارة بالغش، وبشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالحالات التي قد تكون الإدارة متورطة فيها في ارتكاب الغش.²⁴

²⁴ معيار المراجعة (240)، الفقرات 41-43

أ65. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكّون والتي قد لا تكون إدارة المكّون على علم بها ما يلي:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرات 49)

أ66. قد يكون من بين الأمور التي يقوم فريق ارتباط المجموعة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بها الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، والتي يقرر الفريق أنها مهمة بالنسبة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. ويحدث الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة 49 (أ) – (ب) بعد قيام فريق ارتباط المجموعة بتحديد العمل الذي سيُنْفذ على المعلومات المالية للمكونات. ومن ناحية أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة 49 (ج) في نهاية المراجعة، وقد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة 49 (د) – (هـ) عند حدوثها.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 19)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة

ملحوظة: خلال هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعيار المراجعة (700)، وحل قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية (*). والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (**). (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكوّن مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ 15 مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً إجمالية تبلغ 60 مليون ريال) لأن فريق ارتباط المجموعة لا يملك حق الوصول إلى السجلات المحاسبية أو الإدارة أو مراجع المكوّن.
- لقد قرأ فريق ارتباط المجموعة القوائم المالية المُراجعة للمكوّن كما في 31 ديسمبر 20×1، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكوّن.
- وفقاً لحكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً، ولكنه غير منتشر.²⁵
- يضم الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).²⁶
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)،²⁷ ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.
25 إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (705).

26 معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

27 معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة²⁸

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبإستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ 15 مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها 1 مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720)²⁹ - انظر المثال التوضيحي (6) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (6) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

²⁸ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير.

²⁹ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة³⁰

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700)³¹ - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]. ولن تدرج الفقرتان الأخيرتان اللتان تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (705).

³⁰ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

³¹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 23أ)

أمثلة للأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الأمور؛ فإن هذه الأمور ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

أدوات الرقابة على مستوى المجموعة

1. قد تتضمن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة مزيجاً مما يلي:

- اجتماعات دورية بين إدارة المكوّن وإدارة المجموعة لمناقشة التطورات في بيئة الأعمال وفحص الأداء.
- متابعة العمليات التي تقوم بها المكوّنات ونتائجها المالية، بما في ذلك إجراءات التقرير الروتينية الدورية، مما يمكّن إدارة المجموعة من متابعة أداء المكوّنات مقارنة بالمواعيد، واتخاذ التصرف المناسب.
- آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، الآلية المتبعة للتعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما في ذلك خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.
- متابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية لمتابعة حسن توقيت المعلومات المالية المستلمة من المكوّنات وتقييم دقتها واكتمالها.
- نظام مركزي لتقنية المعلومات تتم الرقابة عليه باستخدام نفس أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المستخدمة للمجموعة بكاملها أو لجزء منها.
- أنشطة الرقابة ضمن نظام تقنية المعلومات، المشتركة بين جميع مكوّنات المجموعة، أو بين بعضها.
- متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك أنشطة ووظيفة المراجعة الداخلية وبرامج التقييم الذاتي.
- السياسات والإجراءات المتسقة، بما في ذلك أي دليل إرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة.
- البرامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- ترتيبات تفويض السلطة والمسؤولية عن إدارة المكوّن.

2. يمكن النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها جزء من أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، على سبيل المثال، عندما تكون الوظيفة مركزية. ويتناول معيار المراجعة (610)³² تقييم فريق ارتباط المجموعة لما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً عندما يتوقع فريق مراجعة المجموعة استخدام عملها.

آلية التوحيد

3. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أموراً تتعلق بإطار التقرير المالي المنطوق:

- مدى فهم إدارة المكوّن لإطار التقرير المالي المنطوق.

³² معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة 15

- آلية تحديد المكونات والمحاسبة عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - آلية تحديد القطاعات التي يمكن التقرير عنها وذلك من أجل التقرير القطاعي وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغيرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغيرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
 - إجراءات التعامل مع المكونات التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.
- أموراً تتعلق بآلية التوحيد:

- آلية إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المكونات، والتأكد، عند الانطباق، من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمكونات، من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تعديلها وتعديلها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق. وتتمثل السياسات المحاسبية الموحدة في المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها مكونات المجموعة للتقرير عن المعاملات المتماثلة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحزمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- آلية إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المكونات من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمكونات الأجنبية إلى عملة القوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم تقنية المعلومات من أجل التوحيد، بما في ذلك المراحل اليدوية والآلية، وأدوات الرقابة اليدوية والمبرمجة المطبقة في مختلف مراحل آلية التوحيد.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أموراً تتعلق بالتعديلات عند التوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.
- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي تنشأ عنها تعديلات عند التوحيد.
- مدى تكرار المعاملات بين المكونات وطبيعة هذه المعاملات وحجمها.
- الإجراءات المتبعة لمتابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوز عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الانطباق)، واختيار هبوط الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع صاحب الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي يتكبدها أحد المكونات (على سبيل المثال، التزام صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة 30)

أمثلة للظروف أو الأحداث التي قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الحالات أو الأحداث؛ فإن هذه الحالات أو الأحداث ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

- وجود هيكل معقد للمجموعة، خاصةً عندما توجد عمليات متكررة للاستحواذ أو للاستبعاد أو لإعادة التنظيم.
- ضعف هيكل حوكمة الشركات، بما في ذلك آليات اتخاذ القرار، التي لا تتسم بالشفافية.
- عدم وجود أدوات رقابة على مستوى المجموعة، أو عدم فاعليتها، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة عن متابعة عمليات المكونات ونتائجها.
- عمل المكونات في دول أجنبية قد تكون معرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المعتاد في مجالات، مثل التجارة والسياسة المالية والقيود على تداول العملة وحركات توزيعات الأرباح، والتقلبات في أسعار الصرف.
- الأنشطة التجارية للمكونات التي تنطوي على خطر مرتفع، مثل العقود طويلة الأجل، أو الاتجار في أدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- حالات عدم التأكد في تحديد المعلومات المالية للمكونات التي تتطلب الإدراج في القوائم المالية للمجموعة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أي منشآت ذات غرض خاص، أو منشآت غير تجارية وتتطلب الإدراج.
- العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة.
- وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد.
- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من مكوّن واحد.
- تطبيق المكونات لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في القوائم المالية للمجموعة.
- اختلاف نهايات السنة المالية للمكونات، وإمكانية استغلال ذلك في التلاعب في توقيت المعاملات.
- وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد.
- التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات الضريبية.
- التغييرات المتكررة في المراجعين الذين يتم تكليفهم بمراجعة القوائم المالية للمكونات.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة 35أ)

أمثلة لمصادقات مراجع المكوّن

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسياً. فالمصادقات قد تختلف من مراجع مكوّن لآخر، ومن فترة للفترة التي تلها. وغالباً ما يتم الحصول على المصادقات قبل بداية العمل على المعلومات المالية للمكوّن.

[ترويسة خطاب مراجع المكوّن]

[التاريخ]

[إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة]

هذا الخطاب مقدم بخصوص مراجعتك للقوائم المالية للمجموعة [اسم المنشأة الأم] عن السنة المنتهية في [التاريخ] لغرض إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدقيقاتها المالية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لـ [أشّر إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونقر بأننا قد استلمنا تعليماتك بتاريخ [التاريخ]، والتي تتطلب منا تنفيذ عمل محدد على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].

ونحن نؤكد ما يلي:

1. أننا سنكون قادرين على الالتزام بالتعليمات. / نُحيطكم علماً بأننا لن نكون قادرين على الالتزام بالتعليمات التالية [حدد التعليمات] للأسباب الآتية [حدد الأسباب].
2. التعليمات واضحة ونحن نفهمها. / سنكون مقدرين لكم إذا قمتم بتوضيح التعليمات الآتية [حدد التعليمات].
3. أننا سنتعاون معكم، ونوفر لكم الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة.

ونقر بعلم ما يلي:

1. أن المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] سيتم تضمينها في القوائم المالية لـ [اسم المنشأة الأم].
2. أنكم قد ترون أنه من الضروري مشاركتكم في عمل طلبتم منا تنفيذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].
3. أنكم تعتزمون تقييم، وإذا كان ذلك مناسباً، استخدام عملنا لمراجعة القوائم المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم].

وبخصوص العمل الذي سننفذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن]، [وصف المكوّن]، على سبيل المثال، منشأة تابعة مملوكة بالكامل، أو منشأة تابعة، أو مشروع مشترك، أو منشأة مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية] التابعة لـ [اسم المنشأة الأم]، نصادق على ما يلي:

1. أننا نفهم [إشارة إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنلتزم بذلك. وعلى وجه الخصوص، وفيما يتعلق بـ [اسم المنشأة الأم] والمكونات الأخرى في المجموعة، فنحن مستقلون عنها بالمعنى الوارد في [إشارة إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة]، كما نلتزم بالمتطلبات المنطبقة في [إشارة إلى القواعد] الصادرة عن [اسم الهيئة التنظيمية].
2. أننا نفهم المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية و[إشارة إلى المعايير الوطنية الأخرى المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنقوم بعملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ] وفقاً لتلك المعايير.

3. أننا نحظى بالمهارات الخاصة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن المحدد.

4. أننا نفهم [إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو الدليل الإرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

وسوف نخطرکم بأي تغييرات تطراً على إفاداتنا أعلاه أثناء عملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن].

[توقيع المراجع]

[التاريخ]

[عنوان المراجع]

الملحق الخامس

(راجع: الفقرة 58)

الأمر المطلوب والإضافية التي يتم تضمينها في خطاب التعليمات المعدّ من قبل فريق ارتباط المجموعة

الأمر التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها لمراجع المكوّن مكتوبة بخط مائل.

الأمر ذات الصلة بتخطيط عمل مراجع المكوّن:

- طلب إلى مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمل مراجع المكوّن، للمصادقة على أنه سيتعاون مع فريق ارتباط المجموعة.
 - الجدول الزمني لاستكمال المراجعة.
 - تواريخ الزيارات المخطط لها من قبل إدارة المجموعة وفريق ارتباط المجموعة، وتواريخ الاجتماعات المخطط لها مع إدارة المكوّن ومراجع المكوّن.
 - قائمة بجهات الاتصال الرئيسية.
 - العمل الذي سيُنجز من قبل مراجع المكوّن، وأوجه استخدام ذلك العمل، والترتيبات لتنسيق الجهود في المرحلة الأولى للمراجعة وخلالها، بما في ذلك المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن.
 - المتطلبات المسبكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال، فعلى سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المجموعة الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، فمن الملائم لمراجع المجموعة أن يأخذ في حسبانها ما إذا كان ذلك الحظر يمتد أيضاً إلى مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم أن يتناول مراجع المجموعة هذا الأمر في اتصاله مع مراجعي المكونات.³³
 - الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.
 - قائمة بالأطراف ذات العلاقة، معدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يعلم بوجودها فريق ارتباط المجموعة، وطلب إلى مراجع المكوّن بأن يبلغ فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب بالأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة.
 - العمل الذي سيُنجز على الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
 - إرشادات بشأن المسؤوليات القانونية الأخرى المتعلقة بالتقرير، على سبيل المثال، إعداد تقارير بشأن إقرار إدارة المجموعة عن فاعلية الرقابة الداخلية.
 - تعليمات معينة لفحص الأحداث اللاحقة، عندما يكون من المرجح أن يوجد فارق زمني بين اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكونات واستنتاج فريق ارتباط المجموعة بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- الأمر ذات الصلة بأداء عمل مراجع المكوّن:
- نتائج اختبارات فريق ارتباط المجموعة لأنشطة الرقابة الخاصة بنظام معالجة مشترك بين جميع مكوّنات المجموعة أو بعضها، واختبارات أدوات الرقابة التي سينفذها مراجع المكوّن.

³³ معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة 31

- المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن، وطلب إلى مراجع المكوّن بأن يبلغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، يتم التعرف عليها في المكوّن، واستجابة مراجع المكوّن لتلك المخاطر.
- النتائج التي توصلت لها وظيفه المراجعة الداخلية، استناداً إلى العمل المنفذ على أدوات الرقابة في المكونات أو فيما يتصل بها.
- طلب بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّنات والتي تتعارض مع أدلة المراجعة التي استند إليها فريق ارتباط المجموعة في البداية عند تقييم المخاطر على مستوى المجموعة.
- طلب بتقديم إفادة مكتوبة عن التزام إدارة المكوّن بإطار التقرير المالي المنطبق، أو بيان بأن الاختلافات بين السياسات المحاسبية المطبقة على المعلومات المالية للمكوّن وتلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة قد تم الإفصاح عنها.
- الأمور التي سيقوم مراجع المكون بتوثيقها.

معلومات أخرى

- طلب التقرير عما يلي إلى فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب:
 - الأمور المهمة بشأن المحاسبة والتقرير المالي والمراجعة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والاجتهادات المتعلقة بها.
 - الأمور المتعلقة بحالة استمرارية المكوّن.
 - الأمور المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات.
 - أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي قام مراجع المكوّن بالتعرف عليها أثناء تنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن، والمعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- طلب إخطار فريق ارتباط المجموعة بأي أحداث مهمة أو غير معتادة في أقرب وقت ممكن.
- طلب الإبلاغ عن الأمور المذكورة في الفقرة 41 إلى فريق ارتباط المجموعة عند اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكوّن.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (610): استخدام عمل المراجعين الداخليين

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (610)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (610)

استخدام عمل المراجعين الداخليين

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
5-1	نطاق هذا المعيار
10-6	العلاقة بين معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (610)
11	مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة
12	تاريخ السريان
13	الأهداف
14	التعريفات
	المتطلبات
20-15	تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه
25-21	استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية
32-26	تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداه
35-33	الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
37-36	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
4أ-1أ	تعريف وظيفة المراجعة الداخلية
23أ-5أ	تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه
30أ-24أ	استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية
39أ-31أ	تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداه
41أ-40أ	الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك (أ) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة (ب) والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.
2. لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة 2أ)
3. إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:
 - (أ) كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛ أو
 - (ب) كان المراجع الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة، وذلك استناداً إلى فهم المراجع المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة (315).¹
- ولا يتطلب أي مما هو وارد في هذا المعيار من المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار المراجع الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة.
4. علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المراجع الخارجي للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.
5. في بعض الدول، وبموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يكون المراجع الخارجي ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يلغي هذا المعيار الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية.² وبناءً عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المراجع الخارجي من الالتزام بهذا المعيار. (راجع: الفقرة 31أ)

العلاقة بين معيار المراجعة (315) ومعيار المراجعة (610)

6. تُنشئ العديد من المنشآت وظائف للمراجعة الداخلية كجزء من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة فيها. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومسؤولياتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
7. يتناول معيار المراجعة (315) كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تفيد في فهم المراجع الخارجي للمنشأة وبينتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. كما يشرح معيار المراجعة (315)³ كيف أن الاتصال الفعال بين المراجعين الداخليين والخارجيين يوفر أيضاً بيئة يمكن للمراجع الخارجي من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.
8. بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة ووظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يستطيع المراجع الخارجي أيضاً استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عندما يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (315)، استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية كجزء من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.⁴ ويعيّل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو يقلل من مداها.

¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينتها"

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 57أ

³ معيار المراجعة (315)، الفقرة 20أ

⁴ انظر الفقرات 15-25

9. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المراجع الخارجي إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.
10. قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك، فما لم تُنفَّذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءاً من استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعييار المراجعة (330).⁵

مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة

11. يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين قد ينفذون إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي، فإن أيًا منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (200).⁶ وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تُعد ضرورية لتمكين المراجع الخارجي من استخدام عمل المراجعين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض المراجعة. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام المراجع الخارجي فيما يتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ السريان

12. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

13. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع المراجع الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي:
- (أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛
- وبعد القيام بذلك التحديد:

- (ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يُعد كافياً لأغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛
- (ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

التعريفات

14. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:
- (أ) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات 1-4)
- (ب) المساعدة المباشرة: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

⁵ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 14

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

15. يجب على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، عن طريق تقويم ما يلي:
- (أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (راجع: الفقرات 5أ-9أ)
- (ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات 5أ-9أ)
- (ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة. (راجع: الفقرتين 10أ، 11أ)

16. لا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن:

- (أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو
- (ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو
- (ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (راجع: الفقرات 12أ-14أ)

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

17. كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومدى هذا الاستخدام، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. (راجع: الفقرات 15أ-17أ)

18. يجب على المراجع الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط المراجعة، ومنعاً للاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر؛ (راجع: الفقرات 15أ-17أ)

(أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(1) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(2) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين 18أ، 19أ)

(ب) كلما ارتفع خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر المحددة بأنها مهمة؛ (راجع: الفقرات 20أ-22أ)

(ج) كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.

19. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبدائه. (راجع: الفقرات 15أ-22أ)

20. يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (260)،⁷ أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة 23أ)

⁷ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 15

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

21. في حالة تخطيط المراجع الخارجي لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما. (راجع: الفقرات 24-26)
22. يجب على المراجع الخارجي أن يقرأ تقارير وظيفة المراجعة الداخلية عن عملها الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.
23. يجب على المراجع الخارجي تنفيذ ما يكفي من إجراءات المراجعة على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يعتمد المراجع الخارجي استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض المراجعة، بما في ذلك تقويم ما يلي:
- (أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛
- (ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛
- (ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تُعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (راجع: الفقرات 27-30)
24. يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداهم لتقويم المراجع لما يلي:
- (أ) حجم الأحكام المتخذة؛
- (ب) خطر التحريف الجوهرى المقيّم؛
- (ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛
- (د) مستوى كفاءة الوظيفة:⁸ (راجع: الفقرات 27-29)
- ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ لبعض الأعمال. (راجع: الفقرة 30)
25. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة 15 من هذا المعيار وتحديد طبيعته ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين 18 و19 من هذا المعيار لا تزال مناسبة.
- تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداهم
- تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة
26. قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وفي هذه الحالة، لا تنطبق الفقرات 27-35 والفقرة 37. (راجع: الفقرة 31)
27. إذا كانت الأنظمة واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المراجع الخارجي يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقويم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (راجع: الفقرات 32-34)
28. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:
- (أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو
- (ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لتنفيذ العمل المقترح. (راجع: الفقرات 32-34)

⁸ انظر الفقرة 18.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

29. عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المراجعين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ المراجع الخارجي في الحسبان:

(أ) حجم الأحكام المتخذة في:

(1) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(2) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛

(ب) خطر التحريف الجوهرى المقيّم؛

(ج) تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدّمون المساعدة. (راجع: الفقرات 35-39)

30. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة 19)

(ب) تتعلق بمخاطر تحريف جوهرى جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود؛ (راجع: الفقرة 38)

(ج) تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ أو

(د) تتعلق بالقرارات التي يتخذها المراجع الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة. (راجع: الفقرات 35-39)

31. بعد تقويمه المناسب لما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، ومدى هذه الاستعانة في حال إمكانيتها، يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (260)،⁹ الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تُعد مفرطة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة 39)

32. يجب على المراجع الخارجي أن يقيّم ما إذا كانت الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفته المراجعة الداخلية، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكل كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبدائه.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

33. قبل الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة، يجب على المراجع الخارجي:

(أ) الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المراجعين الداخليين سيُسمح لهم باتباع تعليمات المراجع الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجع الداخلي بالنيابة عن المراجع الخارجي؛

(ب) الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المراجع الخارجي، وأنهم سيخطرّون المراجع الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

34. يجب على المراجع الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعيار المراجعة (220).¹⁰ وعند القيام بذلك:

⁹ معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

¹⁰ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

(أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لحقيقة أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقييم العوامل الواردة في الفقرة 29 من هذا المعيار؛

(ب) يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق المراجع الخارجي من أدلة المراجعة ذات الصلة ببعض الأعمال التي نفذها المراجعون الداخليون.

ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لاطمئنان المراجع الخارجي إلى أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل. (راجع: الفقرتين 40، 41)

35. يجب على المراجع الخارجي، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقويمات المراجع الخارجي الواردة في الفقرة 27 لم تعد مناسبة.

التوثيق

36. في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفه المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقويماً لما يلي:

(1) ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛

(2) مستوى كفاءة الوظيفة؛

(3) ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

(ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛

(ج) إجراءات المراجعة التي نفذها المراجع الخارجي لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم.

37. في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقييم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛

(ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون؛

(ج) من قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعيار المراجعة (230)؛¹¹

(د) الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمراجعين الداخليين بموجب الفقرة 33 من هذا المعيار؛

(هـ) أوراق العمل التي أعدها المراجعون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط المراجعة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف وظيفه المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين 2، 14 (أ))

1. تتضمن أهداف ونطاق وظائف المراجعة الداخلية عادةً أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقييم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي:

¹¹ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"

الأنشطة المتعلقة بالحوكمة

- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم آلية الحوكمة من حيث تحقيقها للأهداف المتعلقة بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة، ومدى فاعلية الاتصالات بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة.

الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر

- قد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنشأة عن طريق تحديد وتقويم حالات التعرض المهمة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك مدى فاعلية آلية التقرير المالي).
- قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية إجراءات لمساعدة المنشأة في اكتشاف الغش.

الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية

- تقويم الرقابة الداخلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة لفحص أدوات الرقابة وتقويم عملها والتوصية بالتحسينات عليها. وفي سبيل القيام بذلك، توفر وظيفة المراجعة الداخلية تأكيداً بشأن الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتخطيط وتنفيذ اختبارات أو إجراءات أخرى لتوفير تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وفعاليتها التشغيلية، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص الوسائل المستخدمة في التعرف على المعلومات المالية والتشغيلية وتحديد قياسها وتصنيفها والتقرير عنها، وبإجراء استقصاءات محددة عن بنود بعينها، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- فحص الأنشطة التشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص جدوى الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفعاليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

2. قد يتم القيام بأنشطة مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق وظائف لها أسماء أخرى داخل المنشأة. ويمكن أيضاً إسناد بعض أو جميع أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مقدم خدمات خارجي. ولا يُعد اسم الوظيفة، ولا ما إذا كان يتم تنفيذها من قبل المنشأة أو من قبل طرف خارجي، المحددين الوحيدين فيما إذا كان يمكن للمراجع الخارجي استخدام عمل الوظيفة أم لا. وإنما المحددات ذات الصلة هي طبيعة الأنشطة؛ ومدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ ووجود منهج منتظم ومنضبط للوظيفة. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الأنشطة ذات الصلة للوظائف الأخرى أو الأطراف الخارجية الأخرى التي لها هذه الخصائص.

3. إضافة إلى ذلك، فإن الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين يضطلعون بواجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية سيواجهون عادةً تهديدات تمس موضوعيتهم، مما من شأنه أن يمنع التعامل معهم كجزء من وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون أنشطة الرقابة التي يمكن اختبارها وفقاً لمعيار المراجعة (330).¹² ولهذا السبب، فإن متابعة المدير المالك لأدوات الرقابة لن يتم اعتبارها مكافئة لوظيفة المراجعة الداخلية.

4. بالرغم من اختلاف الأهداف بين وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمراجع الخارجي، فإن الوظيفة قد تنفذ إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع الخارجي الاستفادة من الوظيفة لأغراض المراجعة بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

¹² انظر الفقرة 10.

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بتقييمات المراجع الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب خطأ أو غش. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار المراجعة (315)13 من المراجع الخارجي التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وموقعها داخل الهيكل التنظيمي، والأنشطة التي نفذتها، أو التي ستنفذها، وتوجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (إذا كان في المنشأة وظيفة من ذلك القبيل): أو
 - ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يقرر المراجع الخارجي، بعد إجراء التقويم المناسب، استخدام عمل تم تنفيذه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، كبديل جزئي عن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عن طريق المراجع الخارجي مباشرة¹⁴.
- وإضافة إلى ذلك، قد يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات مراجعة تحت توجيهه وإشرافه وفحصه (يُشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "المساعدة المباشرة")، ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح¹⁵.

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

الموضوعية والكفاءة (راجع: الفقرتين 15(أ)، (ب))

5. أ. يمارس المراجع الخارجي الحكم المبني عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، والطبيعة والمدى الذي يمكن فيهما استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الظروف القائمة.
6. أ. يُعدُّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور المهمة بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل الوظيفة، وفي حال استخدامه، تحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب في ظل الظروف القائمة.
7. أ. تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ تلك المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع الخارجي لذلك الأمر ما يلي:
 - ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومسئولياتها، يدعم قدرة الوظيفة على التحرر من غلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية. ومثال ذلك، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها للمكلفين بالحوكمة أو موظف يتمتع بسلطة مناسبة، أو ما إذا كان لها حق الوصول المباشر إلى المكلفين بالحوكمة إذا كانت تقدم تقاريرها إلى الإدارة.
 - ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تخلو من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال، اضطلاعها بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.
 - ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والعمل في وظيفة المراجعة الداخلية، على سبيل المثال، تحديد سياسة الأجور المناسبة.
 - ما إذا كانت هناك أي معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، بشأن إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية إلى المراجع الخارجي.
 - ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة وعضويتهم تلزمهم بالمعايير المهنية ذات الصلة فيما يتعلق بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق نفس الأهداف.
8. أ. تشير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكّن من تنفيذ المهام المسندة بعناية، ووفقاً للمعايير المهنية المنطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لهذا الأمر ما يلي:

¹³ معيار المراجعة (315)، الفقرة 6(أ)

¹⁴ انظر الفقرات 15-25

¹⁵ انظر الفقرات 26-35

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بموارد كافية ومناسبة تتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين للقيام بارتباطات المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون قد حصلوا على تدريب في كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية في المراجعة. وقد تشمل الضوابط ذات الصلة التي يمكن أن يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان عند تقييم ذلك، على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات المهنية الملائمة.
- ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لديها المهارات اللازمة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) لتنفيذ الأعمال المتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

9. يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة. فكلما زاد الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة للمراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زادت احتمالية أن يستفيد المراجع الخارجي من عمل الوظيفة وزادت مجالات هذه الاستفادة. ومع ذلك، فإن وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات ذات صلة توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين، لا يمكن أن يعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالمثل، فإن ارتفاع مستوى الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن يعوض عن عدم وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين.

تطبيق منهج منظم ومنضبط (راجع: الفقرة 15(ج))

10. إن تطبيق منهج منظم ومنضبط عند تخطيط أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها، هو ما يميز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أنشطة متابعة أدوات الرقابة الأخرى التي قد يتم تنفيذها داخل المنشأة.

11. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منظمًا ومنضبطاً ما يلي:

- وجود وكفاية واستخدام إرشادات أو إجراءات مراجعة داخلية موثقة تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداهما مع حجم المنشأة وظروفها.
- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، تلك السياسات والإجراءات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) 16 التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ الارتباطات) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الموضوعية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين^(*). وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات مناسبة أخرى، مثل القيام بتقييمات دورية خارجية للجودة.

الظروف التي لا يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 16)

12. إن تقويم المراجع الخارجي لما إذا كان الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت تطبق منهجاً منظمًا ومنضبطاً، قد يشير إلى أن المخاطر التي تمس جودة عمل الوظيفة كبيرة جداً، وبالتالي فإنه ليس من المناسب استخدام أي من أعمال الوظيفة كأدلة مراجعة.

13. من الأهمية بمكان مراعاة العوامل الواردة في الفقرات 7 و 8 و 11 من هذا المعيار، منفردة وفي مجملها، لأن كل عامل بمفرده لا يكفي في الغالب لاستنتاج أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن استخدامه لأغراض المراجعة. فعلى سبيل المثال، الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية له أهمية خاصة في تقويم التهديدات التي تمس موضوعية المراجعين الداخليين. وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية

¹⁶ المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة
* الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية هي: الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين.

تقدم تقاريرها إلى الإدارة، فقد يُعد ذلك تهديداً كبيراً لموضوعية الوظيفة، ما لم توفر عوامل أخرى كتلك الموضحة في الفقرة 7 من هذا المعيار، في مجملها، تدابير وقائية كافية للحد من هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

14أ. بالإضافة إلى ذلك، ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة¹⁷ على أن تهديد الفحص الذاتي ينشأ عندما يقبل المراجع الخارجي ارتباطاً لتقديم خدمات المراجعة الداخلية لأحد عملاء المراجعة، ويكون من المقرر استخدام نتائج تلك الخدمات في القيام بالمراجعة. ويرجع ذلك إلى احتمال استخدام فريق الارتباط لنتائج خدمة المراجعة الداخلية دون إجراء تقييم سليم لتلك النتائج أو دون ممارسة نفس المستوى من نزعة الشك المهني الذي كان سيُمارس عند قيام أفراد ليسوا أعضاء في المكتب بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية. ويناقش الميثاق الدولي¹⁸ المحظورات التي تنطبق في ظروف معينة والتدابير الوقائية التي يمكن تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله في ظروف أخرى (*).

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفته/المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفته المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات 17-19)

15أ. فور أن يقرر المراجع الخارجي أن عمل وظيفته المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، يتمثل أحد الاعتبارات الأولى فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفته المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يُعدان ذا صلة بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة (300).¹⁹

16أ. من بين الأمثلة على عمل وظيفته المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه من قبل المراجع الخارجي ما يلي:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة.
- ملاحظة عمليات جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.
- اختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- في بعض الظروف، عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية للمنشآت التابعة التي لا تُعدّ مكونات مهمة للمجموعة (عندما لا يتعارض ذلك مع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (600)).²⁰

17أ. يتأثر تحديد المراجع الخارجي للطبيعة والمدى المقررين لاستخدام عمل وظيفته المراجعة الداخلية بتقييمه ومدى الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية كما هو وارد في الفقرة 18 من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يُعد حجم الأحكام المطلوب اتخاذها عند التخطيط لهذا العمل وتنفيذه وتقييمه، والخطر المقيّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات مدخلات لهذا التحديد الذي يقوم به المراجع الخارجي. وتوجد أيضاً ظروف لا يستطيع فيها المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفته المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، كما هو موضح في الفقرة 16 من هذا المعيار.

¹⁷ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرتان 4/605-2أ-4/605

¹⁸ الميثاق الدولي، الفقرات 1/605-5/605

* يمنع الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية المراجع الخارجي من الجمع بين أعمال المراجعة الخارجية وأي أعمال أخرى لنفس عميل المراجعة، باستثناء الخدمات المذكورة في وثيقة اعتماد الميثاق والقائمة البيضاء الصادرة عن لجنة سلوك وأداب المهنة.

¹⁹ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

²⁰ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم النتائج (راجع: الفقرتين 18(أ)، 30(أ))

18أ. كلما زادت الحاجة إلى ممارسة الحكم عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم أدلة المراجعة، زادت الإجراءات التي سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذها بشكل مباشر، وفقاً للفقرة 18 من هذا المعيار، لأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده لن يوفر للمراجع الخارجي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

19أ. نظراً لأن المراجع الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة 18. وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهرية؛
- تقييم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقييم مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية؛
- تقييم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقييم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع.

الخطر المقيّم للتحريف جوهرية (راجع: الفقرة 18(ب))

20أ. فيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيّم لوجود تحريف جوهرية على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها. وفي مثل هذه الظروف، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ إجراءات أكثر بشكل مباشر، وفقاً للفقرة 18 من هذا المعيار، وبالتالي سيستفيد بشكل أقل من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (200)،²¹ فكلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع الخارجي، وبالتالي، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر.

21أ. كما هو موضح في معيار المراجعة (315)،²² فإن المخاطر المهمة تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وبناءً عليه، فإن قدرة المراجع الخارجي على استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة ستقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة لذلك، فمتى كانت مخاطر التحريف الجوهرية غير منخفضة، كان من غير المرجح أن يؤدي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها وإزالة حاجة المراجع الخارجي إلى تنفيذ بعض الاختبارات بشكل مباشر.

22أ. قد يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى قيام المراجع الخارجي بإعادة تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية. وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كان سيتم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان الاستمرار في تطبيق هذا المعيار يُعد ضرورياً.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 20)

23أ. وفقاً لمعيار المراجعة (260)،²³ فإن المراجع الخارجي مطالب بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. ويُشكل الاستخدام المقرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية المراجع الخارجي العامة للمراجعة، وبالتالي يُعد هذا الاستخدام ذا صلة بفهم المكلفين بالحوكمة لمنهج المراجعة المقترح.

²¹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 31أ

²² معيار المراجعة (315)، الفقرة 4(هـ)

²³ معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية

المناقشة والتنسيق مع وظيفية المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 21)

24أ. عند مناقشة وظيفية المراجعة الداخلية في الاستخدام المقرر لعملها كأساس لتنسيق أنشطة كلا الجانبين، فقد يكون من المفيد تناول ما يلي:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل المنفذ.
- المدى الذي تغطيه المراجعة.
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والأهمية النسبية للتنفيذ.
- الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات.
- توثيق العمل المنفذ.
- إجراءات الفحص والتقرير.

25أ. يمتاز التنسيق بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية بالفاعلية، على سبيل المثال، عندما:

- تُجرى المناقشات على فترات منتظمة مناسبة طوال الفترة.
- يخطر المراجع الخارجي وظيفية المراجعة الداخلية بالأمور المهمة التي قد تؤثر على الوظيفة.
- يتم تزويد المراجع الخارجي بتقارير وظيفية المراجعة الداخلية ذات الصلة، وتمكينه من الوصول إليها، وإعلامه بأي أمور مهمة نمت إلى علم الوظيفة، عندما يُحتمل أن يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع الخارجي، حتى يكون المراجع الخارجي قادراً على أن يأخذ في حسبانها ما يترتب على هذه الأمور من آثار على ارتباط المراجعة.

26أ. يُناقش معيار المراجعة (200)²⁴ أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع الخارجي للأمور التي قد تؤثر على عمله.²⁵ ومن ثم يكون بمقدور المراجع الخارجي أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وإضافة لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات من الممكن أن تُعد مؤشراً على وجود خطر متزايد لوجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو أن تكون متعلقة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع المراجع الخارجي أن يأخذ ذلك في حسبانها عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (240).²⁶

إجراءات/ تحديد مدى كفاية عمل وظيفية المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين 23، 24)

27أ. توفر إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع الخارجي على جوهر العمل الذي أدته وظيفية المراجعة الداخلية ككل، والذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، أساساً لتقويم الجودة العامة لعمل الوظيفة والموضوعية التي تم تنفيذ العمل بها.

28أ. تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع الخارجي لتقويم جودة العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إعادة التنفيذ وفقاً للفقرة 24، ما يلي:

- توجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية.

²⁴ معيار المراجعة (200)، الفقرتان 15 و20

²⁵ معيار المراجعة (315)، الفقرة 120أ

²⁶ معيار المراجعة (315)، الفقرة 11أ فيما يتعلق بمعيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

• ملاحظة الإجراءات التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية.

• فحص برنامج عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأوراق عملها.

29أ. كلما زادت الأحكام المتخذة، أو كلما ارتفع الخطر المقيّم للتحريف الجوهري، أو كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، أو كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، زادت إجراءات المراجعة التي يلزم أن يقوم بها المراجع الخارجي على الجوهري العام لعمل الوظيفة لدعم قراره باستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

إعادة التنفيذ (راجع: الفقرة 24)

30أ. لأغراض هذا المعيار، ينطوي إعادة التنفيذ على قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مستقل للإجراءات للتحقق من صحة الاستنتاجات التي توصلت إليها وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق اختبار البنود التي اختبرتها وظيفة المراجعة الداخلية بالفعل، أو عندما يتعدى القيام بذلك، يمكن أيضاً تحقيق نفس الهدف عن طريق اختبار ما يكفي من البنود الأخرى المشابهة التي لم تختبرها بالفعل وظيفة المراجعة الداخلية. ويوفر إعادة التنفيذ أدلة أكثر إقناعاً بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية، مقارنةً بالإجراءات الأخرى التي يمكن أن ينفذها المراجع الخارجي والواردة في الفقرة 28أ. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع الخارجي أن يقوم بإعادة التنفيذ في كل مجال من المجالات التي يتم فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، يتطلب الأمر تنفيذ بعض أنشطة إعادة التنفيذ على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه وفقاً للفقرة (24). ومن المرجح أن يركز المراجع الخارجي على إعادة التنفيذ في المجالات التي مارست فيها وظيفة المراجعة الداخلية مزيداً من الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها، وفي المجالات التي تنطوي على خطر أكبر للتحريف الجوهري.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ومجالات هذه الاستعانة ومداهما

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة (راجع: الفقرات 5، 26-28)

31أ. في الدول التي تحظر فيها الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون من الملائم لمراجعي المجموعة النظر فيما إذا كان الحظر يشمل أيضاً مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم معالجة هذا عند الاتصال بمراجعي المكونات.²⁷

32أ. كما هو وارد في الفقرة 7أ من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل الآتية ذات صلة:

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين.²⁸
- العلاقات العائلية والشخصية مع فرد يعمل في، أو يتحمل المسؤولية عن، جانب المنشأة الذي يتعلق به العمل.
- التعاون مع القسم الذي يتعلق به العمل في المنشأة.
- المصالح المالية المهمة في المنشأة بخلاف الأجور، بشروط تتسق مع تلك المنطبقة على موظفين آخرين بمستوى مماثل من الأقدمية.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة للمراجعين الداخليين من الهيئات المهنية ذات الصلة إرشادات إضافية مفيدة.

33أ. قد توجد أيضاً بعض الظروف التي تعظم فيها أهمية التهديدات التي تمس موضوعية المراجع الداخلي، بحيث لا توجد أي تدابير وقائية يمكن أن تحد من تلك التهديدات إلى مستوى مقبول. فعلى سبيل المثال، ونظراً لأن كفاية التدابير الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق المراجعة، تحظر الفقرة 30 (أ) و(ب) الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب

²⁷ معيار المراجعة (600)، الفقرة 40(ب)

²⁸ انظر الفقرة 7أ

عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المُنفَّذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يُحظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الإجراءات في الظروف المبينة في الفقرة 30(ج) و(د).

34أ. عند تقويم مستوى كفاءة المراجع الداخلي، فإن العديد من العوامل الواردة في الفقرة 81 من هذا المعيار قد تكون ذات صلة أيضاً، في سياق تقويم المراجعين الداخليين الأفراد والعمل الذي قد يتم تكليفهم به.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات 29-31)

35أ. تقدم الفقرات 15أ-22أ من هذا المعيار إرشادات ذات صلة عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين.

36أ. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص المراجع الخارجي على أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسناده. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (315).²⁹
- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (240).

37أ. وبالمثل، ونظراً لأن المراجع الخارجي مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (505)³⁰ بأن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وأن يُقوِّم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فلن يكون من المناسب إسناد هذه المسؤوليات للمراجعين الداخليين. ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين قد يساعدون في جمع المعلومات اللازمة لقيام المراجع الخارجي بحل الاستثناءات الواردة في ردود المصادقات.

38أ. يُعد حجم الأحكام المتخذة وخطر التحريف الجوهرية من الأمور ذات الصلة أيضاً بتحديد العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. فعلى سبيل المثال، في الظروف التي يكون فيها تقويم الحسابات مستحقة التحصيل قد تم تقييمه على أنه مجال مرتفع المخاطر، يمكن للمراجع الخارجي أن يسند التحقق من دقة التقادم لمراجع داخلي يقوم بتقديم المساعدة المباشرة. ومع ذلك، ونظراً لأن تقويم كفاية المخصص استناداً إلى التقادم سيتطلب ما هو أكثر من مجرد حكم محدود، فلن يكون من المناسب إسناد هذا الإجراء الأخير لمراجع داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

39أ. على الرغم من التوجيه والإشراف والفحص الذي يمارسه المراجع الخارجي، فإن الاستعانة المفترضة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة قد تؤثر على التصورات المتعلقة باستقلال ارتباط المراجعة الخارجية.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (راجع: الفقرة 34)

40أ. بما أن الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية ليسوا مستقلين عن المنشأة، كما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن توجيه المراجع الخارجي وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة، سيكون بصفة عامة ذا طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان أعضاء من فريق الارتباط هم الذين يؤدون ذلك العمل.

41أ. قد يندكر المراجع الخارجي المراجعين الداخليين، عند توجيهه لهم، على سبيل المثال، بلفت انتباهه لقضايا المحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها أثناء المراجعة. وعند فحص العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون، تتضمن الاعتبارات التي يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت تدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

²⁹ معيار المراجعة (315)، الفقرة (أ)6

³⁰ معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية"، الفقرتان 7 و16

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (620): استخدام عمل خبير استعان به المراجع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (620)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (620)

استخدام عمل خبير استعان به المراجع

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

2-1	نطاق هذا المعيار
3	مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة
4	تاريخ السريان
5	الأهداف
6	التعريفات
	المتطلبات
7	تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع
8	طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها
9	كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته
10	التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع
11	الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع
13-12	تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع
15-14	الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع
9أ-4أ	تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع
13أ-10أ	طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها
20أ-14أ	كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته
22أ-21أ	التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع
31أ-23أ	الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع
40أ-32أ	تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع
42أ-41أ	الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

الملحق: اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

ينبغي قراءة معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
2. لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المواقف التي يضم فيها فريق الارتباط عضواً، أو يستشير كياناً أو فرداً، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (220)؛¹ أو

(ب) استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (500).²

مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة

3. يتحمل المراجع وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبدائه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدام المراجع لعمل أحد خبرائه. ومع ذلك، فإذا استنتج المراجع الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المراجع، يمكن للمراجع قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

5. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؛
- (ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

التعريفات

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

(أ) الخبير الذي يستعين به المراجع: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات 1-3)

(ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.

(ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 11، 21أ-23أ

² معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرات 45-59أ

³ يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

المتطلبات

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع

7. إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبية أو المراجعة ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبرائه. (راجع: الفقرات 4-9)

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها

8. تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداهها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات 9-13 من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداهها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة 10)

- (أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ب) مخاطر التحريف الجوهرى في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛
- (د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛
- (هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات 11-13)

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته

9. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات 14-20)

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع

10. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين 21، 22)

- (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛
- (ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع

11. يجب على المراجع أن يتفق، كتابياً متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات 23-26)

- (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة 27)
- (ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين 28، 29)
- (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة 30)
- (د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة 31)

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

12. يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة 32)

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين 33، 34)

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق التي استخدمها المراجع في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات 35-37)

(ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية. (راجع: الفقرتين 38، 39)

13. إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة 40)

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

14. لا يجوز أن يشير المراجع في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل إلى عمل الخبير الذي استعان به، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب تلك الإشارة، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه. (راجع: الفقرة 41)

15. إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة تُعد ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة 42)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 6(أ))

1.1. قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقييم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمعدات والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطي النفط والغاز.
- تقييم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.

2.1. في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحاً، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُمكن غالباً التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقييم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصةً تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم.⁴

⁴ على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (8) "متطلبات الكفاءة للمشتغلين بمهنة المراجعة" مفيداً.

3أ. من الضروري تطبيق الحكم المبنى عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً أو كياناً. فعلى سبيل المثال، عند تقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني لا يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للكيان (مثل نظم رقابة الجودة التي يطبقها الكيان) ذات صلة بتقويم المراجع.

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع (راجع: الفقرة 7)

4أ. قد تستدعي الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع في واحد أو أكثر مما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.
- تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية استجابةً للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات، تشتمل على اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس.
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تكوين رأي في القوائم المالية.

5أ. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهرية عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة لمواجهة تلك المخاطر. وقد تخفض أيضاً أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الجوهرية.

6أ. إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن المراجع الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يملك الخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويتطلب الأمر من الشرك المسؤول عن الارتباط أن يكون على قناعة بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.⁵ كما إن المراجع مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط.⁶ ويستعين المراجع في الوفاء بهذه المتطلبات بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبراءه، وإن حدث ذلك، فمتى سيتم هذا الاستخدام وإلى أي مدى. ومع التقدم في المراجعة، أو مع تغير الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في القرارات التي اتخذها سابقاً بشأن استخدام عمل أحد خبراءه.

7أ. قد يكون المراجع الذي ليس بخبير في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادراً رغم ذلك على التوصل إلى فهم كافٍ لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب مثل هذه الخبرة في إعداد قوائمها المالية.
- التعليم أو التطوير المبني في المجال ذي الصلة. وقد يتضمن هذا الالتحاق بدورات رسمية، أو إجراء نقاش مع أفراد لديهم خبرة في المجال ذي الصلة لغرض تعزيز قدرة المراجع على التعامل مع الأمور في ذلك المجال. ويختلف هذا النقاش عن التشاور مع خبير المراجع فيما يتعلق بمجموعة محددة من الظروف التي واجهها المراجع في الارتباط، والذي يتم خلاله تزويد ذلك الخبير بجميع الحقائق ذات الصلة التي تمكنه من تقديم مشورة مدروسة بشأن أمر معين.⁷
- إجراء نقاش مع المراجعين الذين نفذوا ارتباطات مماثلة.

8أ. في حالات أخرى، قد يحدد المراجع أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبراءه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين الأمور التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء، ما يلي:

⁵ معيار المراجعة (220)، الفقرة 14

⁶ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 8(هـ)

⁷ معيار المراجعة (220)، الفقرة 22أ

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة 9أ).
 - طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
 - مخاطر التحريف الجوهرى في هذا الأمر.
 - الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها، بما في ذلك معرفة المراجع وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- 9أ. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
 - مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
 - كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
 - أي أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- ويحتوي معيار المراجعة (500)⁸ على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها (راجع: الفقرة 8)

- 10أ. تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات 9-13 من هذا المعيار تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولاً مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:
- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
 - في حالة عدم استخدام المراجع لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
 - عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به المراجع إجراءات تعد جزءاً لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.
 - عندما يكون الخبير خبيراً خارجياً للمراجع، وبالتالي لا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع (راجع: الفقرة 8هـ))

- 11أ. قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين. بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (1)⁹ أو خاضعاً لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.¹⁰ وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، وهذا المكتب قد يشترك في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المراجع.
- 12أ. لا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (1).¹¹ ومع ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول أن يُعامل الخبير الخارجي للمراجع كعضو في فريق الارتباط،

⁸ معيار المراجعة (500)، الفقرة 8

⁹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 12(و)

¹⁰ معيار المراجعة (220)، الفقرة 2

¹¹ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 12 (و)

وبناءً على ذلك، قد يكون خاضعاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، والمتطلبات المهنية الأخرى، التي تحددها تلك الأنظمة أو اللوائح.

13أ. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك.¹² ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداهما فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
 - الموضوعية. يخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
 - تقويم المراجع مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية المراجعة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وعمليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع، على طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداهما، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
 - التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
 - الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع.
- ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المراجع عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة 9)

14أ. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المراجع. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي يستعين به المراجع.

15أ. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المراجعين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع (انظر الفقرات 11أ-13أ).

16أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

17أ. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال

¹² معيار المراجعة (220)، الفقرة 4

خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اکتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.

- كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

18أ. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. وقد يتم مواجهة تلك التهديدات عن طريق القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو عن طريق تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وقد توجد أيضاً تدابير وقائية خاصة بارتباط بالمراجعة.

19أ. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية بمستوى يمكن قبوله على دور الخبير الذي يستعين به المراجع ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة، وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو قد لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المراجع فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به المراجع هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.

20أ. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، فقد يكون من الملائم:

(أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

(ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المراجع ما يلي:

- المصالح المالية.
 - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
 - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.
- في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمراجع أن يحصل على إفادة مكتوبة من خبره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 10)

21أ. قد يتوصل المراجع إلى فهم لمجال خبرة خبره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة 7، أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

22أ. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به المراجع والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة 17أ).
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 11)

23أ. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وخبيره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وخبيره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين المراجع وخبيره بغض النظر عما إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أم داخلياً.

24أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة 8 على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع وخبيره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير الذي يستعين به المراجع على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة بالمراجع وخبيره عن تلك المتوقعة في العادة.
- انطباق متطلبات نظامية أو تنظيمية لأكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الذي يستعين به المراجع.
- عدم قيام الخبير باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير الذي يستعين به المراجع، وارتفاع أهميته في سياق المراجعة.

25أ. يكون الاتفاق بين المراجع وخبيره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

26أ. عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين المراجع وخبيره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون مُتضمنة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- مذكرة التخطيط، أو ما يتعلق بها من أوراق عمل مثل برنامج المراجعة.
- سياسات وإجراءات مكتب المراجع. وفي حالة الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع، فإن السياسات والإجراءات المقررة التي يخضع لها ذلك الخبير قد تتضمن سياسات وإجراءات معينة تتعلق بعمل ذلك الخبير. ويعتمد مدى التوثيق في أوراق عمل المراجع على طبيعة تلك السياسات والإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك أي توثيق مطلوب في أوراق عمل المراجع إذا كان لدى مكتب المراجع بروتوكولات مفصلة تغطي الظروف التي يُستخدم فيها عمل مثل هذا الخبير.

طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه (راجع: الفقرة 11(أ))

27أ. غالباً ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به المراجع إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة (راجع: الفقرة 11(ب))

28أ. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان المراجع أو خبيره سينفذان اختباراً مفصلاً للبيانات المصدرية.
- الموافقة على مناقشة المراجع لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع، عند الضرورة (انظر الفقرة 42).
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

29أ. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع: الفقرة 11(ج))

30أ. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعّال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المراجع وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع بشأن خطر مهم، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضاً تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعّال وفي الوقت المناسب، خاصةً في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع: الفقرة 11(د))

31أ. من الضروري أن تنطبق أيضاً على الخبير الذي يستعين به المراجع أحكام السرية المنصوص عليها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشأة قد طلبت أيضاً أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم المراجع.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 12)

32أ. يؤثر تقويم المراجع لمدى كفاءة خبره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام المراجع بمجال خبرة خبره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداهما، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع.

نتائج واستنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 12(أ))

33أ. قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع لأغراض المراجع ما يلي:

- الاستفسارات من الخبير الذي يستعين به المراجع.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيدة، مثل:
 - ملاحظة عمل الخبير؛
 - فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
 - المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
 - تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛
 - إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.
- النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى.
- مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به المراجع مع الإدارة.

34أ. قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقويم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به المراجع أو استنتاجاته، سواءً كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به المراجع؛
- مُعبّر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع، ونطاق العمل المُنفذ والمعايير المنطبقة؛
- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛

- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراجع؛
- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع: الفقرة 12(ب))

35أ. عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في تقويم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كافٍ. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من المراجع، أو مدى المبالغ المقدر من المراجع لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به المراجع.

36أ. يناقش معيار المراجعة (540) (المُحدَّث¹³) الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد المراجع أيضاً عند تقويم افتراضات خبيره وطرقه.

37أ. عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقويم المراجع لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفاً علمياً في مجال الخبير؛
- تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛
- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن المراجع يأخذ في حسبانها سبب الاختلافات وتأثيراتها.

البيانات المصدرية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة 12(ج))

38أ. عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

- التحقق من مصدر البيانات، بما في ذلك التوصل إلى فهم، وعند الانطباق إجراء اختبار، لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.
- فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

39أ. في العديد من الحالات، قد يقوم المراجع باختبار البيانات المصدرية. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات المصدرية المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به المراجع ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار البيانات المصدرية. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به المراجع باختبار البيانات المصدرية، فقد يكون استفسار المراجع من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام المراجع بتقويم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم كفاية العمل (راجع: الفقرة 13)

40أ. إذا استنتج المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، ولم يستطع المراجع حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الزائدة التي تتطلبها الفقرة 13، والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير والمراجع، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد

¹³ معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرات 8 و13 و15

مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري إبداء رأي معدل في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (705) لأن المراجع لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.¹⁴

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين 14، 15)

أ41. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

أ42. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

¹⁴ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 6(ب)

الملحق

(راجع: الفقرة أ25)

اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

يحتوي هذا الملحق على قائمة بالأمر التي قد يأخذ المراجع في حسبانها إدراجها في أي اتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به. وهذه القائمة توضيحية وليست شاملة؛ والمقصود منها أن تكون بمثابة دليل إرشادي يمكن استخدامه في ظل الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تحديد ما إذا كانت أمور معينة سيتم تضمينها في الاتفاق على ظروف الارتباط. وقد تفيد هذه القائمة أيضاً عند النظر في الأمور التي سيتم تضمينها في أي اتفاق مع الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع.

طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سينفذها الخبير الخارجي.
- أهداف عمل الخبير الخارجي في سياق اعتبارات الأهمية النسبية والخطر بخصوص الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الخارجي، وعند الانطباق، إطار التقرير المالي المنطبق.
- أي معايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى ذات صلة سوف يتبعها الخبير الخارجي.
- الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي سوف يستخدمها الخبير الخارجي، وصلاحياتها.
- تاريخ السريان، أو بحسب الحال فترة الاختبار، لموضوع عمل الخبير الخارجي، والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

- معايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، والمتطلبات التنظيمية أو النظامية ذات الصلة.
- موافقة الخبير الخارجي على الاستخدام المقصود لتقريره من قبل المراجع، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للأخرين، على سبيل المثال، الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع عند الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو للجنة المراجعة.
- طبيعة ومدى فحص المراجع لعمل الخبير الخارجي.
- ما إذا كان المراجع أو الخبير الخارجي سيختبر البيانات المصدرية.
- وصول الخبير الخارجي إلى سجلات المنشأة وملفاتها والموظفين والخبراء الذين تتعاقد معهم المنشأة.
- إجراءات الاتصال بين الخبير الخارجي والمنشأة.
- وصول المراجع وخبيره الخارجي إلى أوراق عمل كل منهما.
- ملكية أوراق العمل والرقابة عليها أثناء الارتباط وبعده، بما في ذلك أي متطلبات للاحتفاظ بالملفات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن تنفيذ العمل بالمهارة والعناية الواجبة.
- كفاءة الخبير الخارجي وقدرته على تنفيذ العمل.
- توقع أن الخبير الخارجي سوف يستخدم كل المعرفة المتاحة لديه والتي تعد ذات صلة بالمراجعة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإنه سيقوم بإعلام المراجع.
- أي قيد على إقامة رابط بين الخبير الخارجي وتقرير المراجع.
- أي اتفاق لإعلام الخبير الخارجي باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

الاتصالات والتقارير

- طرق الاتصالات وتكرارها، بما في ذلك:
 - الكيفية التي سيتم بها التقرير عن نتائج أو استنتاجات الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع (على سبيل المثال، عن طريق تقرير مكتوب أو تقرير شفوي أو مساهمات مستمرة تقدم لفريق الارتباط).
 - تحديد أشخاص يعينهم ضمن فريق الارتباط، ليقوموا بالتواصل مع الخبير الخارجي.
- موعد انتهاء الخبير الخارجي من العمل والتقارير عن النتائج أو الاستنتاجات للمراجع.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن أي تأخير محتمل في الانتهاء من العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن الحالات التي تقيّد فيها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء المتعاقد معهم من قبل المنشأة.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن إبلاغ المراجع بجميع المعلومات التي يعتقد ذلك الخبير بأنها قد تكون ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك أي تغييرات في الظروف المبلّغ عنها في السابق.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ عن الظروف التي قد تشكل تهديدات لموضوعية ذلك الخبير، وأي تدابير وقائية ذات صلة قد تقضي على التهديدات أو قد تخفضها إلى مستوى يمكن قبوله.

السرية

- حاجة الخبير الذي يستعين به المراجع إلى الالتزام بمتطلبات السرية، بما في ذلك:
 - أحكام السرية في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع.
 - المتطلبات الإضافية التي قد تكون مفروضة بموجب نظام أو لائحة، إن وجدت.
 - أي أحكام معينة بشأن السرية تطلبها المنشأة، إن وجدت.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (700): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (700)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حاشية للفقرة رقم (43) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: "من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...".
- إضافة حاشية للفقرة رقم (46) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: "ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: 1- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات".
- إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (51)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (76أ، 77أ) تنص على ما يلي: "وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة".

المعيار الدولي للمراجعة (700)

تكوين الرأي والتقارير عن القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
4-1	نطاق هذا المعيار
5	تاريخ السريان
6	الأهداف
9-7	التعريفات
	المتطلبات
15-10	تكوين رأي في القوائم المالية
19-16	شكل الرأي
52-20	تقرير المراجع
54-53	المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
3أ-1أ	الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة
4أ	السياسات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية بشكل مناسب
5أ	المعلومات المعروضة في القوائم المالية تكون ملائمة ومن الممكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم
6أ	الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية
9أ-7أ	تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل
15أ-10أ	وصف إطار التقرير المالي المنطبق
17أ-16أ	شكل الرأي
77أ-18أ	تقرير المراجع
84أ-78أ	المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقارير عن القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر نتيجةً لمراجعة القوائم المالية.
2. يتناول معيار المراجعة (701)¹ مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويتناول معيار المراجعة (705)² ومعيار المراجعة (706)³ كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجع عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً أو عندما يذكر في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى^(*) أيضاً على متطلبات لعملية التقرير، تنطبق عند إصدار تقرير المراجع.
3. ينطبق هذا المعيار على مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وقد تمت صياغته في ذلك السياق. ويتناول معيار المراجعة (800)⁴ اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (805)⁵ اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية. وينطبق هذا المعيار أيضاً على عمليات المراجعة التي يُطبّق عليها معيار المراجعة (800) أو معيار المراجعة (805).
4. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير المراجع على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير المراجع عن طريق جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملاءمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المراجع، ويراعي أيضاً الحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف الخاصة بكل دولة. وعندما تُجرى المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الاتساق في تقرير المراجع يعزز المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويساعد ذلك أيضاً على تعزيز فهم المستخدم للظروف غير المعتادة وعلى التعرف عليها عند حدوثها.

تاريخ السريان

5. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

6. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛
 - (ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

التعريفات

7. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
 - (ب) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

¹ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

² معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

³ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

* يعني مصطلح "معايير المراجعة" - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالفرد اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

⁴ معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

⁵ معيار المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

- ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:
- (1) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو
- (2) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
- ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (1) أو (2) أعلاه.⁶
- (ج) رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.⁷
8. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام".⁸ وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.
9. الإشارة إلى "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية"^(*) في هذا المعيار تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية، والإشارة إلى "المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام" تعني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي في القوائم المالية

10. يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.^{9,10}
11. يجب على المراجع، من أجل تكوين ذلك الرأي، أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان:
- (أ) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (330)، ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛¹¹
- (ب) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (450)، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعدّ جوهرية، منفردة أو في مجملها؛¹²
- (ج) التقويمات التي تتطلبها الفقرات 12-15.
12. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرة 1-3أ)
13. على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

⁶ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجعات المستقلة والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 13 (أ).

⁷ تتناول الفقرتان 25 و26 التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزم، على الترتيب.

⁸ حددت الفقرة 13 (و) من معيار المراجعة (200) محتوى القوائم المالية.

* المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

⁹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 11

¹⁰ تتناول الفقرتان 25 و26 التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزم، على الترتيب.

¹¹ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة 26

¹² معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 11

(أ) القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة 4)

(ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعدّ متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، وتُعدّ مناسبة؛

(ج) التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي أجزتها الإدارة تُعدّ معقولة؛

(د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

• ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجموعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب.

• ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمر المفصّل عنها. (راجع: الفقرة 5)

(هـ) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة 6)

(و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعدّ مناسبة.

14. عندما تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين 12 و13 يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات 7-9)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

15. يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ. (راجع: الفقرات 10-15)

شكل الرأي

16. يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

17. في حالة:

(أ) استنتاج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرية؛ أو

(ب) عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (705).

18. إذا كانت القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والكيفية التي تم بها حل الأمر- تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (705). (راجع: الفقرة 16)

19. عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على كيفية حل الأمر- تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقريره، وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة 17)

تقرير المراجع

20. يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً. (راجع: الفقرتين 18، 19)

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان

21. يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل. (راجع: الفقرة 20)

المخاطبون بالتقرير

22. يجب أن يكون تقرير المراجع موجهاً بشكل مناسب، على أساس ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة 21)

رأي المراجع

23. يجب أن يحتوي القسم الأول من تقرير المراجع على رأي المراجع، ويجب أن يكون عنوانه هو "الرأي".

24. يجب أيضاً في قسم الرأي الوارد في تقرير المراجع:

(أ) تحديد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛

(ب) النص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛

(ج) تحديد عنوان كل قائمة تضمنتها القوائم المالية؛

(د) الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة؛

(هـ) تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تضمنتها القوائم المالية. (راجع: الفقرتين 22، 23)

25. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يجب أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، اللتين يُنظر إليهما على أنهما متكافئتان^(*)، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك:

(أ) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، أو

(ب) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات

24أ-31أ)

26. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، يجب أن يكون رأي المراجع أن القوائم المالية المرفقة مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات 26أ-31أ)

27. إذا كانت الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع ليست إلى المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، فيجب أن يحدد رأي المراجع الدولة منشأ هذا الإطار.

أساس الرأي

28. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً، بعد قسم الرأي مباشرة، بعنوان "أساس الرأي": (راجع: الفقرة 32أ)

(أ) ينص على أن المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(**): (راجع: الفقرة 33أ)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، لذا يجب على المراجع استخدام العبارة الواردة في البند (أ) من هذه الفقرة.

** معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

- (ب) يشير إلى القسم من تقرير المراجع، الذي يوضح مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة؛
- (ج) يتضمن عبارة تفيد بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد تلك العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي):^(*) (راجع: الفقرات 34-39)
- (د) ينص على ما إذا كان المراجع يعتقد أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

الاستمرارية

29. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (570).¹³

الأمر الرئيسي للمراجعة

30. عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، يجب على المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (701).
31. عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة في تقريره، أو عندما يقرر هو ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعيار المراجعة (701). (راجع: الفقرات 40-42)

المعلومات الأخرى

32. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (720).¹⁴

المسؤوليات عن القوائم المالية

33. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة"^(**) عن القوائم المالية. ويجب أن يستخدم تقرير المراجع المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية، ولا يلزم أن يشير تحديداً إلى "الإدارة". وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة 44)
34. يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات 45-48)
- (أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة¹⁵ وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرة 48)
35. يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عمّن أوفوا بالمسؤوليات المبينة في الفقرة 34 أعلاه. وفي هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو إلى المصطلح الذي يُعدّ مناسباً في سياق الإطار النظامي في الدولة المعنية. (راجع: الفقرة 49)

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

¹³ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرات 21-23

¹⁴ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتواها تجاه الأطراف الخارجية.

¹⁵ معيار المراجعة (570)، الفقرة 2

36. عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة(*)).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

37. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية".

38. يجب في هذا القسم من تقرير المراجع: (راجع: الفقرة 50أ)

(أ) النص على أن أهداف المراجع هي:

(1) الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(2) إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. (راجع: الفقرة 51أ)

(ب) النص على أن التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً؛

(ج) النص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتين:

(1) توضيح أنها تُعدّ جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛¹⁶ أو

(2) تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق. (راجع: الفقرة 53أ)

39. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة 50أ)

(أ) النص على أن المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وذلك كجزء من عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛

(ب) وصف عملية المراجعة عن طريق النص على أن مسؤوليات المراجع هي:

(1) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

(2) التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن أخذ المراجع للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(3) تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

(4) التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهرى، فعليه أن يلفت الانتباه في تقريره إلى

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإنه يجب أن يشير المراجع إلى "الإعداد والعرض العادل".
16 معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 2

الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو عليه أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجات المراجع إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

(5) تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

(ج) توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباط مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة (600)،¹⁷ وذلك عن طريق النص على ما يلي:

(1) أن مسؤوليات المراجع تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛

(2) أن المراجع هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛

(3) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

40. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة 50)

(أ) النص على أن المراجع يتصل بالمالكين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة؛

(ب) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، النص على أن المراجع يفيد المالكين بالحوكمة بأنه قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأنه يبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلاله، وعند الاقتضاء، يبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة؛

(ج) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ بشأنها عن أمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، النص على أن المراجع يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمالكين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ويوضح المراجع هذه الأمور في تقريره، ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم ير المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة 53)

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

41. يجب إدراج وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين 39 و40: (راجع: الفقرة 54)

(أ) ضمن متن تقرير المراجع؛ أو

(ب) ضمن ملحق مرفق بتقرير المراجع، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى الموضوع المراد في الملحق؛ أو (راجع: الفقرات 55-57)

(ج) من خلال إشارة محددة ضمن تقرير المراجع إلى موضع مثل هذا الوصف على الموقع الإلكتروني لسلطة معنية، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً للمراجع أن يقوم بذلك. (راجع: الفقرات 54، 56، 57)

42. عندما يشير المراجع إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، يجب عليه أن يحدد أن ذلك الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرتين 39 و40 من هذا المعيار، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرة 56)

¹⁷ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

مسؤوليات التقرير الأخرى(*)

43. إذا تناول المراجع في تقريره عن القوائم المالية مسؤوليات تقرير أخرى يتحملها بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة، فيجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع، تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى تلك نفس الموضوعات المعروضة بموجب مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة، حيث يمكن في هذه الحالة أن تُعرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة. (راجع: الفقرات 58-60)
44. في حالة عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة، فيجب أن يميز تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة. (راجع: الفقرة 60)
45. إذا تضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرات 21-40 من هذا المعيار يجب إدراجها ضمن قسم بعنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". ويجب إدراج قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" بعد قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". (راجع: الفقرة 60)

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

46. يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراجع عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة ذلك مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المراجع لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.** (راجع: الفقرات 61-63)

توقيع المراجع

47. يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً. (راجع: الفقرتين 64، 65)

عنوان المراجع

48. يجب أن يذكر تقرير المراجع اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.

تاريخ تقرير المراجع

49. يجب أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات 66-69)

- (أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛
(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

50. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير المراجع، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر الآتية: (راجع: الفقرتين 70، 71)

(أ) عنواناً

- (ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

* من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...".

** ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: 1- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعدادها". ولم يعط النظام أي استثناءات.

- (ج) قسم الرأي الذي يحتوي على إبداء رأي في القوائم المالية، وإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية (بما في ذلك تحديد الدولة منشأ إطار التقرير المالي، إذا لم يكن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، انظر الفقرة 27).
- (د) تحديد القوائم المالية للمنشأة التي قد تمت مراجعتها.
- (هـ) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد هذه العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.*
- (و) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة 22 من معيار المراجعة (570)، ولا يتعارض معها.
- (ز) عند الاقتضاء، قسم "أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض)"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة 23 من معيار المراجعة (570)، ولا يتعارض معها.
- (ح) عند الاقتضاء، قسماً يتضمن المعلومات التي يتطلبها معيار المراجعة (701)، أو المعلومات الإضافية المتعلقة بالمراجعة التي تفرضها أنظمة أو لوائح والتي تتناول، ولا تتعارض مع، متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار.¹⁸ (راجع: الفقرات 72أ-75أ)
- (ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة 24 من معيار المراجعة (720).
- (ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديداً لأولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات 33-36، ولا يتعارض معها.
- (ك) إشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والأنظمة أو اللوائح، ووصفاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات 37-40، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرات 50أ-53أ)
- (ل) فيما يخص عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، اسم الشرك المسؤول عن الارتباط ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.
- (م) توقيع المراجع.
- (ن) عنوان المراجع.
- (س) تاريخ تقرير المراجع.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية (***)

51. قد يكون المراجع مطالباً بالقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة في دولة معينة ("معايير المراجعة الوطنية")، إضافة إلى التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية عند القيام بالمراجعة. وإذا كان الحال كذلك، فإن تقرير المراجع يمكن أن يشير إلى المعايير الدولية للمراجعة، إضافة إلى معايير المراجعة الوطنية، ولكن لا يجوز للمراجع القيام بذلك إلا إذا: (راجع: الفقرتين 76أ، 77أ)
- (أ) لم يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير المراجعة الوطنية وتلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، من الممكن أن يقود المراجع إلى: (1) تكوين رأي مختلف، أو (2) عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة في الظروف ذات الصلة؛

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

¹⁸ معيار المراجعة (701)، الفقرات 11-16

** وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

(ب) تضمن تقرير المراجع، كحدٍ أدنى، جميع العناصر المحددة في الفقرات 50(أ)-(س) أعلاه، عندما يستخدم المراجع التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "الأنظمة أو اللوائح" الواردة في الفقرة 50(ك) يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معايير المراجعة الوطنية. ومن ثم، يجب أن يحدد تقرير المراجع معايير المراجعة الوطنية تلك.

52. عندما يشير تقرير المراجع إلى كلٍ من المعايير الوطنية والمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فيجب أن يحدد تقرير المراجع الدولة منشأ معايير المراجعة الوطنية.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات 78أ-84)

53. في حال عرض معلومات تكميلية مع القوائم المالية المُراجعة لا يتطلها إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التكميلية، بحسب الحكم المهني للمراجع، تُعدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات التكميلية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، فإن رأي المراجع يجب أن يغطها.

54. إذا لم يتم النظر إلى المعلومات التكميلية التي لا يتطلها إطار التقرير المالي المنطبق على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات التكميلية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المُراجعة. وإذا لم يكن الحال كذلك، فيجب حينئذٍ على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، وجب على المراجع أن يحدد المعلومات التكميلية غير المُراجعة، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات التكميلية لم تتم مراجعتها.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة 12)

1. تقوم الإدارة بعدد من الاجتهادات بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.

2. يحتوى معيار المراجعة (260) على نقاش بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.¹⁹ وعند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المراجع بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المراجع إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

3. يتناول معيار المراجعة (540) (المُحدّث) احتمال تحيز الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.²⁰ ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. إلا أنها قد تؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

السياسات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية بشكل مناسب (راجع: الفقرة 13(أ))

4. عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تفصّل بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها، فإن اهتمام المراجع يتضمن أموراً مثل:

¹⁹ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الملحق الثاني

²⁰ معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 21

- ما إذا كانت جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المهمة المطلوب إدراجها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق قد تم الإفصاح عنها؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم الإفصاح عنها ملائمة، وبالتالي تعكس كيفية تطبيق ضوابط الإثبات والقياس والعرض الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية في الظروف الخاصة لعمليات المنشأة وبيئتها؛
- مدى الوضوح الذي تم به عرض السياسات المحاسبية المهمة.

المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم (راجع: الفقرة 13(د))

5. يتضمن تقييم مدى قابلية القوائم المالية للفهم النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية معروضة بطريقة واضحة ومختصرة.
- ما إذا كان موضع الإفصاحات المهمة يمنحها البروز المناسب (على سبيل المثال، عندما يكون لمعلومات خاصة بالمنشأة قيمة متصورة لدى المستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات قد تم ربطها بإحالات مرجعية على نحو مناسب، بطريقة لا تنشأ عنها تحديات كبيرة للمستخدمين عند تحديد المعلومات الضرورية.

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرة 13(هـ))

6. من الشائع أن تقوم القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض عام بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتضمن القيام، في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق، بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، يتضمن ذلك النظر في أمور مثل:

- مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى خصوصيتها لظروف المنشأة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم:
 - طبيعة وحجم الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تستوفي ضوابط الإثبات (أو ضوابط إلغاء الإثبات) المحددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
 - طبيعة ومدى مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن المعاملات والأحداث.
 - الطرق المستخدمة والافتراضات والاجتهادات الممارسة، والتغيرات الطارئة عليها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصَح عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل (راجع: الفقرة 14)

7. تقر بعض أطر التقرير المالي صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل.²¹ وكما هو مشار إليه في الفقرة 7(ب) من هذا المعيار، فإن إطار العرض العادل²² للتقرير المالي لا يقتصر على المطالبة بالالتزام بمتطلبات الإطار، بل يقر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن توفر الإدارة إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة بشكل خاص بموجب ذلك الإطار.²³

8. يُعد تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل، فيما يتعلق بالعرض والإفصاح على السواء، أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويأخذ هذا التقييم في الحسبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويستند إلى فهم المراجع للمنشأة

²¹ على سبيل المثال، تشير المعايير الدولية للتقرير المالي إلى أن العرض العادل يتطلب التعبير الصادق عن تأثيرات المعاملات والأحداث والحالات الأخرى وفقاً لتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وضوابط إثباتها.

²² معيار المراجعة (200)، الفقرة 13(أ)

²³ على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (1) "عرض القوائم المالية"، الفقرة 17(ج)).

وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة. ويتضمن التقويم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل والناشئة عن أمور يمكن أن تكون جوهرية (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتخذة على أساس القوائم المالية ككل)، مثل تأثير تطور متطلبات التقرير المالي أو تغير البيئة الاقتصادية.

9أ. قد يتضمن تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً، على سبيل المثال، إجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن آرائهم في أسباب اختيار عرض معين، إضافة إلى البدائل التي تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تُعد مبررة.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة 15)

10أ. كما هو موضح في معيار المراجعة (200)، يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، إدراج وصفٍ كافٍ لإطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.²⁴ ويُعلم ذلك الوصف مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك القوائم.

11أ. لا يُعد وصف القوائم المالية بأنها مُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي معين وصفاً مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية مستوفية لجميع متطلبات ذلك الإطار التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

12أ. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية")، وصفاً كافياً لذلك الإطار لأنه قد يضلّل مستخدمي القوائم المالية.

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد للتقرير المالي

13أ. في بعض الحالات، قد توضح القوائم المالية أنها أُعدت وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي (على سبيل المثال، الإطار الوطني والمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة مطالبة بإعداد القوائم المالية وفقاً لكلٍ من الإطارين، أو لرغبة الإدارة في القيام بذلك، وفي تلك الحالة يُعد كلا الإطارين إطار تقرير مالي منطبق. ولا يكون ذلك الوصف مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بكل إطار على حدة. ولاعتبار أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لكل من الإطارين، يجب أن تكون القوائم المالية ملتزمة بكلتا الإطارين في نفس الوقت، دون أية حاجة للتوفيق بين القوائم. وفي الواقع العملي، يكون من غير المرجح الالتزام بكلتا الإطارين في نفس الوقت ما لم تتبنى الدولة الإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي) كإطار وطني خاص بها، أو ما لم تتخلص من جميع معوقات الالتزام به.

14أ. إن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقرير مالي ما والتي تحتوي على إيضاح أو قائمة إضافية تطابق النتائج مع تلك التي كانت لتظهر بموجب إطار آخر، لا تُعتبر مُعدّة وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويرجع ذلك إلى أن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات بالطريقة المطلوبة بموجب ذلك الإطار الآخر.

15أ. ومع ذلك، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي واحد منطبق، وبالإضافة إلى ذلك، تصف في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية مدى التزام القوائم المالية بإطار آخر (على سبيل المثال، إعداد قوائم مالية وفقاً لإطار وطني مع توضيح مدى التزامها بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يمثل ذلك الوصف معلومات مالية تكميلية، كما هو موضح في الفقرة 54، يغطي رأي المراجع إذا لم يكن بالإمكان تمييزها بشكلٍ واضح عن القوائم المالية.

²⁴ معيار المراجعة (200)، الفقرتان 4أ و5أ

شكل الرأي

16. قد توجد حالات لا تحقق فيها القوائم المالية العرض العادل، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل. وعندما يكون الحال كذلك، فقد يكون من الممكن للإدارة تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك الإطار، أو في ظروف نادرة للغاية، قد تقوم الإدارة بالخروج عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية. (راجع: الفقرة 18)

17. من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (210) أن الإطار مقبول.²⁵ (راجع: الفقرة 19)

تقرير المراجع (راجع: الفقرة 20)

18. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

19. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير عن القوائم المالية، تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرات 21-49. وباستثناء قسبي الرأي وأساس الرأي، لم يضع هذا المعيار متطلبات لترتيب عناصر تقرير المراجع. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة، تهدف إلى المساعدة في زيادة التعرف على تقارير المراجع التي تشير إلى عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة، خاصة في الحالات التي تُعرض فيها عناصر تقرير المراجع بترتيب يختلف عن تقارير المراجع التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان (راجع: الفقرة 21)

20. العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، يُميّز تقرير المراجع المستقل عن التقارير الصادرة من غيره.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة 22)

21. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المراجع. ويكون تقرير المراجع موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إما إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

رأي المراجع (راجع: الفقرات 24-26)

الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها

22. ينص تقرير المراجع، على سبيل المثال، على أن المراجع قد راجع القوائم المالية للمنشأة، والتي تشمل [عنوان كل قائمة مالية تتألف منها المجموعة الكاملة من القوائم المالية المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية] والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة.

23. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية المُراجعة ستُضمّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية المُراجعة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي تتعلق بها تقرير المراجع.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" (*)

24. يُنظر إلى عبارتي "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، و"تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما متكافئتان. ويُحدّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً

²⁵ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(أ)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] طبقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

للأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في الفقرة 14 من هذا المعيار، الذي يتطلب من المراجع تقويم العرض العادل للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.

25أ. عندما يُبدي المراجع رأياً غير معدّل، فمن غير المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لأنها توحي برأي مشروط أو بإضعاف أو تعديل الرأي.

وصف القوائم المالية والأمر التي تعرضها

26أ. يغطي رأي المراجع المجموعة الكاملة من القوائم المالية، حسب تعريفها في إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، في حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، قد تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة، التي تضم عادةً ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وفي بعض الدول، قد يُنظر أيضاً إلى المعلومات الإضافية على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

27أ. في حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص رأي المراجع على أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة للأمر التي تهدف القوائم المالية لعرضها. فعلى سبيل المثال، في حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، تتمثل هذه الأمور في المركز المالي للمنشأة في تاريخ نهاية الفترة، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وبالتالي، فإن الفراغ [...] الوارد في الفقرة 25 وغيرها في هذا المعيار المقصود منه أن تحل محله الكلمات بالخط المائل في الجملة السابقة، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي، أو استبداله في حالة أطر التقرير المالي الأخرى المنطبقة بكلمات تصف الأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على رأي المراجع

28أ. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع هو إعلام مستخدمي تقرير المراجع بالسياق الذي تم فيه إبداء رأي المراجع؛ وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة 14. ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

29أ. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين" (*) ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص). ويتناول معيار المراجعة (210) الظروف التي توجد فيها أوجه تعارض بين معايير التقرير المالي والمتطلبات النظامية أو التنظيمية.²⁶

30أ. كما هو مُبيّن في الفقرة 13أ، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي، وبناءً عليه يعد كلاهما إطار تقرير مالي منطبق. وبالتالي، يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المراجع عن القوائم المالية، ويشير رأي المراجع وفقاً للفقرات 25-27 إلى كلٍ من الإطارين على النحو الآتي:

(أ) في حالة التزام القوائم المالية بكل إطار على حدة، يتم إبداء رأيين: وهما، رأي بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لأحد إطارَي التقرير المالي المنطقيين (على سبيل المثال، الإطار الوطني). ورأي بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي الأخر المنطبق (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يتم إبداء هذين الرأيين بشكل منفصل، أو في جملة واحدة (على سبيل المثال، تعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...])، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص)، ووفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

* يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.
26 معيار المراجعة (210)، الفقرة 18

(ب) في حالة التزام القوائم المالية بأحد الإطارين دون الإطار الآخر، يمكن إبداء رأي غير معدل بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، وإبداء رأي مُعدَّل فيما يتعلق بالإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية) وفقاً لمعيار المراجعة (705).

31أ. كما هو مُبيَّن في الفقرة 10، قد توضح القوائم المالية التزامها بإطار التقرير المالي المنطبق، وإضافة لذلك، تفصح عن مدى التزامها بإطار تقرير مالي آخر. ويُعطي رأي المراجع تلك المعلومات التكميلية إذا لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية (انظر الفقرتين 53 و54 وما يتعلق بهما من مواد تطبيقية في الفقرات 78-84). وبناءً عليه:

(أ) إذا كان الإفصاح عن الالتزام بالإطار الآخر مضميلاً، فيتم إبداء رأي مُعدَّل وفقاً لمعيار المراجعة (705).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضملي، إلا أن المراجع يرى أنه على قدرٍ كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فتتم إضافة فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (706)، للفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس الرأي (راجع: الفقرة 28)

32أ. يقدم قسم أساس الرأي سياقاً مهماً عن رأي المراجع. وعليه، يتطلب هذا المعيار أن يكون قسم أساس الرأي تالياً مباشرةً لقسم الرأي في تقرير المراجع.

33أ. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تخبر مستخدمي تقرير المراجع بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير مستقرة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 28(ج))

34أ. يؤدي تحديد الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى زيادة الشفافية بشأن تلك المتطلبات المتعلقة بارتباط المراجعة ذي الصلة. ويوضح معيار المراجعة (200) أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.²⁷ وعندما تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على المتطلبات الواردة في الميثاق، فإن العبارة قد تشير أيضاً إلى الميثاق. وإذا كان الميثاق الدولي يشكل جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالمراجعة، فلا يلزم أن تحدد العبارة الدولة المنشأ.*

35أ. في بعض الدول، قد توجد المتطلبات المسلكية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، مثل مدونة أخلاق المهنة والقواعد والمتطلبات الإضافية في الأنظمة أو اللوائح. وعندما تكون متطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى ذات الصلة مُضمَّنة في عدد محدود من المصادر، فقد يختار المراجع تسمية المصدر (المصادر) ذي الصلة (على سبيل المثال، اسم المدونة أو القواعد أو اللوائح المنطبقة في الدولة المعنية)، أو قد يشير إلى مصطلح متعارف عليه يُلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلال لعمليات مراجعة المنشآت الخاصة في الدولة (ص)).

36أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أو شروط ارتباط المراجعة من المراجع أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديداً عن مصادر المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة على مراجعة القوائم المالية.

37أ. عند تحديد قدر المعلومات الذي من المناسب إدراجه في تقرير المراجع عند وجود مصادر متعددة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، فإن ثمة عامل مهم ينبغي أخذه في الحسبان يتمثل في تحقيق التوازن بين الشفافية وخطر حجب المعلومات المفيدة الأخرى في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة لعمليات مراجعة المجموعات

38أ. في عمليات مراجعة المجموعات، عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، تتعلق الإشارة إلى الدولة في تقرير المراجع عادةً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على فريق ارتباط المجموعة. والسبب في ذلك أنه عند مراجعة المجموعة، يخضع مراجعو مكونات المجموعة أيضاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة.²⁸

²⁷ معيار المراجعة (200)، الفقرة 16أ

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

²⁸ معيار المراجعة (600)، الفقرة 37أ

39أ. لا تضع معايير المراجعة متطلبات استقلال أو متطلبات مسلكية خاصة للمراجعين، بمن فيهم مراجعي المكونات، وعليه، فإنها لا توسع من نطاق متطلبات الاستقلال الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أو المتطلبات المسلكية الأخرى التي يخضع لها فريق ارتباط المجموعة، ولا تلغي تلك المتطلبات، ولا تتطلب معايير المراجعة كذلك من مراجع المكون أن يخضع في جميع الحالات لنفس متطلبات الاستقلال الخاصة التي تنطبق على فريق ارتباط المجموعة. ولذلك، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تكون معقدة في حالة مراجعة المجموعات. ويقدم معيار المراجعة (600)²⁹ إرشادات للمراجعين عند تنفيذ الأعمال على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعات، بما في ذلك الحالات التي لا يستوفي فيها مراجع المكون متطلبات الاستقلال ذات صلة بمراجعة المجموعة.

الأمر الرئيسي للمراجعة (راجع: الفقرة 31)

- 40أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ بالأمر الرئيسي للمراجعة عند مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المدرجة، على سبيل المثال، المنشآت التي يتم وصفها في تلك الأنظمة أو اللوائح بأنها منشآت ذات اهتمام عام.
- 41أ. قد يقرر المراجع أيضاً الإبلاغ بالأمر الرئيسي للمراجعة في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.
- 42أ. يتطلب معيار المراجعة (210) من المراجع الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويوضح أن أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة للمنشأة تعتمد على ترتيبات الحوكمة في المنشأة والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.³⁰ ويتطلب معيار المراجعة (210) أيضاً أن يتضمن خطاب ارتباط المراجعة، أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، إشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.³¹ وعندما لا يكون المراجع مطالباً على أي نحو آخر بالإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة، يوضح معيار المراجعة (210)³² أنه قد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه إمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- 43أ. المنشآت المدرجة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام مهمة نظراً لحجمها أو تعقيدها أو من منظور جوانب المصلحة العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون المراجع في منشآت القطاع العام مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو قد يقرر على أي نحو آخر، الإبلاغ بالأمر الرئيسي للمراجعة في تقريره.

المسؤوليات عن القوائم المالية (راجع: الفقرتين 33، 34)

- 44أ. يوضح معيار المراجعة (200) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي على أساسه يتم إجراء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.³³ وتتحمّل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل. وتتحمّل الإدارة أيضاً المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع إشارة إلى كلتا المسؤوليتين، حيث يساعد ذلك في توضيح الافتراض الأساس الذي تمت المراجعة على أساسه للمستخدمين. ويستخدم معيار المراجعة (260) مصطلح "المكلفين بالحوكمة" لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) المسؤولة عن الإشراف على المنشأة، ويتضمن نقاشاً بشأن تنوع هيكل الحوكمة عبر الدول وبحسب نوع المنشأة.

²⁹ معيار المراجعة (600)، الفقرتان 19 و20

³⁰ معيار المراجعة (210)، الفقرتان 9 و21

³¹ معيار المراجعة (210)، الفقرة 10

³² معيار المراجعة (210)، الفقرة 25أ

³³ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13(ي)

45أ. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمراجع أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة الواردة في الفقرتين 34 و35، ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو طبيعة المنشأة.

46أ. يتطلب معيار المراجعة (210) من المراجع الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.³⁴ ويوفر معيار المراجعة (210) بعض المرونة عند القيام بذلك عن طريق توضيح أنه إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات الإدارة، وحسب مقتضى الحال، مسؤوليات المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن مسؤوليات هي بحسب حكمه المبرني مكافئة في تأثيرها لتلك الواردة في معيار المراجعة (210). وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات التي تُعدّ مكافئة، قد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصفها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. وفي تلك الحالات، قد يُستخدم هذا النص أيضاً في تقرير المراجع لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة 34(أ) من هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، بما في ذلك عندما يقرر المراجع عدم استخدام نص النظام أو اللائحة الوارد في خطاب الارتباط، تُستخدم الصيغة الواردة في الفقرة 34(أ) من هذا المعيار. وإضافة إلى تضمين وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع، وفقاً لما تتطلبه الفقرة 34، قد يشير المراجع إلى وصف أكثر تفصيلاً لهذه المسؤوليات عن طريق تضمين إشارة إلى المصدر الذي يمكن الحصول منه على تلك المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأة أو الموقع الإلكتروني لسلطة معنية).

47أ. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث إن الدفاتر والسجلات والنظم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (315)35)، فإن الأوصاف الواردة في معيار المراجعة (210) وفي الفقرة 33 لا تشير إليها تحديداً.

48أ. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة 34(ب) عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

الإشراف على آلية التقرير المالي (راجع: الفقرة 35)

49أ. عندما يشارك بعض، وليس كل، الأفراد المشاركين في الإشراف على آلية التقرير المالي في إعداد القوائم المالية أيضاً، فإن الوصف الذي تتطلبه الفقرة 35 من هذا المعيار قد يحتاج إلى تعديل، ليعكس بشكل مناسب الظروف الخاصة بالمنشأة. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي هم أنفسهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فلا يتطلب الأمر الإشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرات 37-40)

50أ. يمكن تكييف وصف مسؤوليات المراجع الذي تتطلبه الفقرات 37-40 من هذا المعيار ليعكس الطبيعة الخاصة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يتناول تقرير المراجع قوائم مالية موحدة. ويتضمن المثال التوضيحي (2) الوارد في ملحق هذا المعيار مثالاً على كيفية القيام بذلك.

أهداف المراجع (راجع: الفقرة 38(أ))

51أ. يوضح تقرير المراجع أن أهداف المراجع تتمثل في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. وذلك على خلاف مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

وصف الأهمية النسبية (راجع: الفقرة 38(ج))

52أ. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة 38(ج)، والمتعلق بتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير

³⁴ معيار المراجعة (210)، الفقرة 6(ب)-(1)-(2)

³⁵ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة 4(ج)

مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الأخر في ظل الظروف القائمة.

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (701) (راجع: الفقرة 40(ج))

53أ. قد يرى المراجع أيضاً أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية عند وصف مسؤولياته، تتعدى ما هو مطلوب بموجب الفقرة 40(ج). فعلى سبيل المثال، قد يشير المراجع إلى المتطلب الوارد في الفقرة 9 من معيار المراجعة (701) الذي يقضي بتحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة، مع الأخذ في الحسبان المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (315)؛ وأحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكيد مرتفع في التقدير؛ والتأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرتين 41، 50(ي))

54أ. يُعد إدراج المعلومات التي تتطلبها الفقرتان 39 و40 من هذا المعيار في ملحق مرفق بتقرير المراجع، أو الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية يحتوي على تلك المعلومات، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، طريقة مفيدة لتبسيط محتوى تقرير المراجع. ولكن لأن وصف مسؤوليات المراجع يحتوي على معلومات تُعد ضرورية للوفاء بتوقعات المستخدمين من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة، فيجب إدراج إشارة في تقرير المراجع إلى المكان الذي يمكن منه الوصول إلى تلك المعلومات.

الإدراج في ملحق (راجع: الفقرتين 41(ب)، 50(ي))

55أ. تسمح الفقرة 41 للمراجع بإدراج الإفادات التي تتطلبها الفقرتان 39 و40 والتي تصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في ملحق مرفق بتقرير المراجع، شريطة إضافة إشارة مناسبة في متن تقرير المراجع إلى الموضوع المراد في الملحق. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الملحق:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الملحق (X) من هذا التقرير على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية. ويشكل هذا الوصف، الذي يقع في [رقم الصفحة أو إشارة أخرى محددة إلى موضع الوصف]، جزءاً من تقريرنا.

الإشارة إلى موقع إلكتروني لسلطة معنية (راجع: الفقرتين 41(ج)، 42)

56أ. توضح الفقرة 41 أن المراجع يمكن أن يشير إلى وصف مسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، فقط إذا كان ذلك مسموحاً به بشكل صريح بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية. وقد تصف المعلومات على الموقع الإلكتروني، التي يتم تضمينها في تقرير المراجع عن طريق إشارة محددة إلى المكان الذي توجد فيه تلك المعلومات على الموقع الإلكتروني، عمل المراجع أو المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على نطاق أوسع، إلا أنها لا يمكن أن تكون متعارضة مع الوصف المطلوب في الفقرتين 39 و40 من هذا المعيار. ويعني هذا أن صيغة وصف مسؤوليات المراجع على الموقع الإلكتروني قد تكون أكثر تفصيلاً، أو قد تتناول أموراً أخرى تتعلق بمراجعة القوائم المالية، بشرط أن تعكس تلك الصيغة الأمور التي تتناولها الفقرتان 39 و40 دون أن تتعارض معها.

57أ. قد تكون السلطة المعنية هيئة وطنية لوضع معايير المراجعة أو سلطة تنظيمية أو هيئة رقابية على مهنة المراجعة. وتحظى تلك المؤسسات بوضع جيد يؤهلها لضمان دقة المعلومات القياسية واكتمالها واستمرار توفرها. ولن يكون من المناسب للمراجع أن يقوم بصون أي موقع إلكتروني من ذلك القبيل. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الموقع الإلكتروني:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [عنوان الموقع الإلكتروني]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرات 43-45)

58أ. في بعض الدول، قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المراجع التقرير عن أمور معينة إذا لفتت انتباهه أثناء مراجعة القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء رأي في أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو الرقابة الداخلية على التقرير المالي، أو تقديم معلومات أخرى. وغالباً ما توفر معايير المراجعة في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

59أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمراجع بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

60أ. لا تسمح الفقرات 43-45 من هذا المعيار بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى وعرض مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة إلا عندما تناول هذه المسؤوليات نفس الموضوعات، وعندما تميز صيغة تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي تكون بموجب معايير المراجعة. ومثل هذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري الإشارة في تقرير المراجع إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص فيه على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معايير المراجعة. وفي غير ذلك، يتطلب الأمر تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم. وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة 44 من المراجع أن يذكر مسؤوليات التقرير بموجب معايير المراجعة تحت عنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية".

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرة 46)

61أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1)³⁶ من المكتب وضع سياسات وإجراءات لتوفير تأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وبغض النظر عن هذه المتطلبات لمعيار رقابة الجودة (1)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع يهدف إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة.

62أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك الارتباط المسؤول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مراجعة لقوائم مالية خاصة بمنشآت مدرجة. وقد يُطلب من المراجع أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له في الدولة التي يمارس فيها عمله.

³⁶ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 32

63أ. في حالات نادرة، قد يتعرف المراجع على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أُعلن عن هوية الشريك المسؤول عن الارتباط للعموم، فقد يؤدي ذلك إلى إلحاق أذى بدني به، أو بأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة النظامية أو العقوبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إلحاق أذى بدني معلومات إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.

توقيع المراجع (راجع: الفقرة 47)

64أ. يكون توقيع المراجع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع أو كليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المراجع، قد يكون المراجع مطالباً في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسَيِّ المحاسبي المهني للمراجع، أو حقيقة أن المراجع أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

65أ. في بعض الحالات، قد تسمح الأنظمة أو اللوائح باستخدام توقيعات إلكترونية في تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 49)

66أ. يعلم مستخدم تقرير المراجع من خلال تاريخ هذا التقرير أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي حدثت حتى ذلك التاريخ. ويتناول معيار المراجعة (560)³⁷ مسؤولية المراجع عن الأحداث والمعاملات التي تمت بعد تاريخ تقرير المراجع.

67أ. حيث إن المراجع يقدم رأياً في القوائم المالية، والقوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، فإن المراجع لا يُعد في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يتم الحصول على أدلة بأن جميع القوائم والإفصاحات التي تتألف منها القوائم المالية قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

68أ. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، المدراء) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم المالية والإفصاحات التي تشملها قد تم إعدادها، وتحدد كذلك آلية الاعتماد اللازمة. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

69أ. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة 50)

70أ. يوضح معيار المراجعة (200) أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة.³⁸ وعندما تتعلق الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية ومعايير المراجعة فقط بتنسيق وصيغة تقرير المراجع، فإن المتطلبات الواردة في الفقرة 50(أ)-(س) تبين الحد الأدنى من العناصر التي يلزم إدراجها في تقرير المراجع كشرط لإمكانية الإشارة لمعايير المراجعة. وفي تلك الظروف، لا تكون هناك حاجة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 21-49 التي لم يتم تضمينها في الفقرة 50(أ)-(س)، بما في ذلك على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس الرأي.

³⁷ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات 10-17

³⁸ معيار المراجعة (200)، الفقرة 57أ

71أ. في حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع المعايير الدولية للمراجعة، فإن التنسيق والصيغة المطلوبة بموجب الفقرات 21-49 من هذا المعيار تساعد مستخدمى تقرير المراجع فى التعرف بصورة أسهل على تقرير المراجع الذى يكون مُعدّاً لعملية مراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.

المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (701) (راجع: الفقرة 50(ح))

72أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع توفير معلومات إضافية عن المراجعة التى تم تنفيذها، والتي قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (701)، أو قد تصف طبيعة ومدى الاتصال المتعلق بتلك الأمور.

73أ. لا تلغى معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التى تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة انطباق معيار المراجعة (701)، فلا يمكن الإشارة إلى معايير المراجعة فى تقرير المراجع إلا إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة 50(ح) من هذا المعيار لا يتعارض، عند تطبيق الأنظمة أو اللوائح، مع متطلبات التقرير الواردة فى معيار المراجعة (701). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ فى تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة التى يتطلبها معيار المراجعة (701)، على سبيل المثال عن طريق:

- تعديل العنوان "الأمور الرئيسية للمراجعة"، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض عنواناً معيناً؛
- شرح سبب تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح فى تقرير المراجع، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة ذات الصلة، ووصف كيفية تعلق تلك المعلومات بالأمور الرئيسية للمراجعة؛
- الإضافة إلى المعلومات المفروضة، عندما تفرض الأنظمة أو اللوائح طبيعة الوصف ومداه، وذلك لتحقيق وصف عام، يتسق مع المتطلب الوارد فى الفقرة 13 من معيار المراجعة (701)، لكل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة.

74أ. يتناول معيار المراجعة (210) الظروف التى تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح فى الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع، الذى يتضمن على وجه الخصوص رأى المراجع، أو تفرض صياغة التقرير بمصطلحات تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير المراجعة. وفى هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (210) من المراجع تقويم:

- (أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذى تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،
- (ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي فى تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي فى تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فإن معيار المراجعة (210) يتطلب ألا يقبل المراجع ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ووفقاً لمعيار المراجعة (201)، لا يُعد ارتباط المراجعة المُنقذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فلا يذكر المراجع فى تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية.³⁹

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

75أ. قد يكون لدى مراجعى منشآت القطاع العام أيضاً القدرة بمقتضى الأنظمة أو اللوائح للتقرير العلي، إما فى تقرير المراجع أو فى تقرير إضافي، عن أمور معينة قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (701). وفى مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ فى تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة التى يتطلبها معيار المراجعة (701) أو إدراج إشارة فى تقريره إلى وجود وصف للأمر فى التقرير الإضافي.

³⁹ معيار المراجعة (210)، الفقرة 21

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكل من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) (راجع: الفقرة 51)

76أ. قد يشير المراجع في تقريره إلى القيام بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ووفقاً لمعايير مراجعة وطنية، وذلك عندما يلتزم بكل المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الوطنية ذات الصلة.⁴⁰

77أ. لا تُعد الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومعايير المراجعة الوطنية إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومتطلبات معايير المراجعة الوطنية، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المراجع إلى تكوين رأي مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تتطلبها معايير المراجعة في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المراجع فقط إلى معايير المراجعة (سواء المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو معايير المراجعة الوطنية) التي تم إعداد تقرير المراجع وفقاً لها.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرتين 53، 54)

78أ. في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المنشأة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير، أو قد تختار بشكل طوعي، أن تعرض إلى جانب القوائم المالية معلومات تكميلية غير مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات تكميلية لتعزيز فهم المستخدم لإطار التقرير المالي المنطبق، أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في القوائم المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول ملحقّة أو كإيضاحات إضافية.

79أ. توضح الفقرة 53 من هذا المعيار أن رأي المراجع يغطي المعلومات التكميلية التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها. ويعد هذا التقويم مسألة حكم مهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية توضيحاً أو مطابقة لمدى التزام القوائم المالية بإطار تقرير مالي آخر، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية. ويغطي رأي المراجع أيضاً عندئذٍ الإيضاحات أو الجداول الملحقّة التي توضع لها إحالات مرجعية في القوائم المالية.
- عند وجود حساب إضافي للربح والخسارة يفصح عن بنود إنفاق محددة كجدول منفصل مُضمّن كملحق للقوائم المالية، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية.

80أ. لا تحتاج المعلومات التكميلية التي يغطيها رأي المراجع إلى الإشارة إليها بشكل خاص في تقرير المراجع، وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف القوائم التي تتألف منها القوائم المالية في تقرير المراجع كافية.

81أ. قد لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح مراجعة المعلومات التكميلية، وقد تقرر الإدارة أن تطلب من المراجع عدم تضمين المعلومات التكميلية في نطاق مراجعة القوائم المالية.

82أ. يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت المعلومات التكميلية غير المُراجعة معروضة بطريقة يمكن أن تُفسّر على أنها مشمولة في رأي المراجع، على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالقوائم المالية، وأي معلومات تكميلية تمت مراجعتها، وما إذا كانت معنونة بشكل واضح بأنها "غير مُراجعة".

83أ. قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة، التي يمكن تفسيرها على أن رأي المراجع يغطيها، على سبيل المثال، عن طريق:

- حذف أية إحالات مرجعية من القوائم المالية إلى الجداول الملحقّة غير المُراجعة أو الإيضاحات غير المُراجعة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المُراجعة وغير المُراجعة واضحاً بشكل كافٍ.

* وفقاً لقرار مجلس ادارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

40 معيار المراجعة (200)، الفقرة 58أ

- وضع المعلومات التكميلية غير المراجعة خارج القوائم المالية، أو إذا كان ذلك غير ممكن في ظل الظروف القائمة، القيام كحد أدنى بوضع الإيضاحات غير المراجعة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية، مع عنونها بوضوح على أنها غير مراجعة. ويمكن أن يُساء تفسير الإيضاحات غير المراجعة المتداخلة مع الإيضاحات المراجعة ويُعتقد أنه قد تمت مراجعتها.

أ84. إن حقيقة كون المعلومات التكميلية غير مراجعة لا تعفي المراجع من مسؤولياته الموضحة في معيار المراجعة (720).

الملحق (*)

(راجع: الفقرة أ19)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

- المثال التوضيحي (1): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل (عندما تكون هناك إشارة إلى مواد موجودة على موقع إلكتروني لسلطة معنية)
- المثال التوضيحي (4): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

المثال التوضيحي (1): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية⁴¹

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

⁴¹ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة (*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁴²

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،⁴³ والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وأحكام نظام الشركات (***)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة (***) .

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي (***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

⁴² خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

⁴³ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعييار المراجعة (260).

**** توضح الفقرة 41(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.⁴⁴
 - تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
 - تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.
- ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.
- ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

⁴⁴ يتم تعديل هذه الجملة، عند الاقتضاء، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.
* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- يضم الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة⁴⁵

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي الموحد وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

⁴⁵ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الأمر الرئيسي للمراجعة

الأمر الرئيسي للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة⁴⁶

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،⁴⁷ والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وأحكام نظام الشركات (***)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في المجموعة. (***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية الموحدة.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي (***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية الموحدة وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وتُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

⁴⁶ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁴⁷ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

**** توضح الفقرة 41(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمجموعة.⁴⁸
 - تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية الموحدة، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف المجموعة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
 - تقويم العرض العام للقوائم المالية الموحدة وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
 - الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية الموحدة. ونحن مسؤولون عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها. ونظل وحدنا المسؤولين عن رأي المراجعة.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.
- ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.
- ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل].

المشرك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

⁴⁸ يتم تعديل هذه الجملة، عند الاقتضاء، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية الموحدة.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.
- يختار المراجع الإشارة إلى وصف مسؤولياته الوارد على موقع إلكتروني لسلطة معنية.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁴⁹

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،⁵⁰ والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وأحكام نظام الشركات (***)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة (***) .

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [رابط الموقع الإلكتروني]. وبشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (****)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

⁴⁹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

⁵⁰ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسيء هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

**** ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (4): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- قام بإعداد القوائم المالية إدارة المنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁵¹

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص)،⁵² وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.⁵³
- تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهرى، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

⁵¹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

⁵² عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

*** توضح الفقرة 41(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

⁵³ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]*

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (701): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (701)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (701)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
5-1	نطاق هذا المعيار
6	تاريخ السريان
7	الأهداف
8	تعريف
	المتطلبات
10-9	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة
16-11	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة
17	الاتصال بالمالكين بالحوكمة
18	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
8أ-1أ	نطاق هذا المعيار
30أ-9أ	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة
59أ-31أ	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة
63أ-60أ	الاتصال بالمالكين بالحوكمة
64أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع. ويهدف إلى تناول كل من حكم المراجع بشأن ما يتم الإبلاغ به في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.
2. الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها. ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية للمراجعة (راجع: الفقرات 11-4).
3. قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية المُراجعة أو بعملية المراجعة التي تم تنفيذها.
4. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع:
 - (أ) بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو
 - (ب) بديلاً عن إبداء المراجع لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (705)¹؛ أو
 - (ج) بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (570)² عند وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو
 - (د) رأياً منفصلاً عن أمور بعينها. (راجع: الفقرات 5-8)
5. ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، وعلى الظروف التي يقر المراجع فيها الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره. وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره.³ ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة (705) على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب نظام أو لائحة.⁴

تاريخ السريان

6. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

7. تتمثل أهداف المراجع في تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة، والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقرير المراجع، بعد تكوين رأي في القوائم المالية.

تعريف

8. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

¹ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

² معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرتان 22 و23

³ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان 30 و31.

⁴ معيار المراجعة (705)، الفقرة 29

الأمر الرئيسة للمراجعة: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

المتطلبات

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة

9. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع: الفقرات 9أ-18)
- (أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيّم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعييار المراجعة (315).⁵ (راجع: الفقرات 19أ-22)
- (ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها. (راجع: الفقرتين 23أ، 24)
- (ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة. (راجع: الفقرتين 25أ، 26)
10. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة 9 الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هي الأمور الرئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات 9أ-11، 27أ-30)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

11. يجب أن يوضح المراجع كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيسي "الأمر الرئيسة للمراجعة"، ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرتين 14 أو 15. ويجب أن تنص العبارات الاستهلاكية في هذا القسم من تقرير المراجع على أن:
- (أ) الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- (ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (راجع: الفقرات 31أ-33)
- الأمر الرئيسة للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل*
12. عندما يكون المراجع مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعييار المراجعة (705) نتيجة لأمر ما، فلا يجوز له أن يُبلغ عن هذا الأمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. (راجع: الفقرة 5أ)
- وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة*
13. يجب أن يتضمن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في القسم ذي الصلة من تقرير المراجع إشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، إن وجدت، في القوائم المالية، ويجب أن يتناول الوصف: (راجع: الفقرات 34أ-41)
- (أ) السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده بأنه أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة؛ (راجع: الفقرات 42أ-45)
- (ب) كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات 46أ-51)

⁵ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة

14. يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة، ما لم: (راجع: الفقرات 53-56)

(أ) تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر؛ أو (راجع: الفقرة 52)

(ب) يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجماهير عن معلومات بشأن هذا الأمر.

التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

15. يُعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعييار المراجعة (705)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (570)، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين 13 و14. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية. (راجع: الفقرتين 6، 7)

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في ظروف أخرى

16. إذا حدد المراجع، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها، أو أن الأمور الرئيسية للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة 15، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "الأمور الرئيسية للمراجعة". (راجع: الفقرات 57-59)

الاتصال بالملكفين بالحوكمة

17. يجب على المراجع أن يبلغ الملكفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) تلك الأمور التي حددتها الأمور الرئيسية للمراجعة؛ أو

(ب) قراره بعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريره، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة. (راجع: الفقرات 60-63)

التوثيق

18. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:⁶ (راجع: الفقرة 64)

(أ) الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه والمحددة وفقاً للفقرة 9، ومبرره في تحديد ما إذا كان كل من هذه الأمور يُعد أمراً رئيسياً للمراجعة أم لا وفقاً للفقرة 10؛

(ب) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم وجود أي أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، أو أن الأمور الرئيسية للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة 15؛

(ج) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم الإبلاغ في تقريره عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

⁶ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وأ6

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 2)

1. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأهمية أمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع في السياق الذي يُنظر فيه في هذا الأمر. ويمكن أن تُراعى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعتر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير. وينطوي هذا على إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ومدى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
2. لقد أعرب مستخدمو القوائم المالية عن وجود اهتمام لديهم بتلك الأمور التي أجرى المراجع بشأنها الحوارات الأكثر جديّة مع المكلفين بالحوكمة كجزء من الاتصال المتبادل المطلوب بموجب معيار المراجعة (260)،⁷ وطالبوا بالمزيد من الشفافية حول تلك الاتصالات. فعلى سبيل المثال، أعرب المستخدمون عن وجود اهتمام خاص لديهم بفهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بالمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
3. إن مطالبة المراجعين بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمكلفين بالحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجع.
4. يوضح معيار المراجعة (320)⁸ أنه من المعقول للمراجع افتراض أن مستخدمي القوائم المالية:
- (أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- (ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- (ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- (د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- ولأن تقرير المراجع يُرفق بالقوائم المالية المُراجعة، فإنه يُنظر إلى مستخدمي تقرير المراجع على أنهم نفس المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية.

العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة ورأي المراجع والعناصر الأخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرات 4، 12، 15)

5. يضع معيار المراجعة (700) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تكوين رأي في القوائم المالية.⁹ ولا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل. ويتناول معيار المراجعة (705) الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى وجود تحريف جوهري فيما يتعلق بمدى مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.¹⁰
6. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (705)، فإن تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الأمر بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الأمور الأخرى الرئيسة للمراجعة الموضحة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير المراجع (انظر الفقرة 15). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (705) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، ويتم الإبلاغ عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة في

7 معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

8 معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 4

9 معيار المراجعة (700)، الفقرات 10-15 و11-15أ

10 انظر الفقرة 7 من معيار المراجعة (705).

تقرير المراجع. وتوضح الفقرة 58 من هذا المعيار الكيفية التي يُعرض بها قسم الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير المراجع خلاف الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع.

7.أ عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فإن الإبلاغ عن الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة سيظل ذا صلة بتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين للمراجعة، وبالتالي تنطبق متطلبات تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، فعند إبداء رأي معارض في الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعدّ جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية، فإنه:¹¹

(أ) بناءً على أهمية الأمر (الأمور) الذي نشأ عنه الرأي المعارض، قد يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور أخرى تُعدّ أموراً رئيسةً للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 15 (انظر الفقرة 58).

(ب) إذا تم تحديد أمر واحد أو أكثر لتكون أموراً رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض، فمن المهم بصفة خاصة ألا يوحي وصف هذه الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة بأن القوائم المالية ككل تُعد ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، في ضوء الرأي المعارض (انظر الفقرة 47).

8.أ يضع معيار المراجعة (706)¹² آليات لمراجعي القوائم المالية لجميع المنشآت ليقوموا بتضمين بلاغ إضافي في تقريرهم من خلال استخدام فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمر الأخر، عندما يرى المراجع أنه من الضروري القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالات، يتم عرض هذه الفقرات بشكل منفصل عن قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع. وعند تحديد أمر ليكون أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، فإن استخدام هذه الفقرات لا يُعد بديلاً عن وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة 13.13¹³ ويقدم معيار المراجعة (706) مزيداً من الإرشادات بشأن العلاقة بين الأمور الرئيسية للمراجعة وفقرات لفت الانتباه وفقاً لذلك المعيار.¹⁴

تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرتين 9، 10)

9.أ تهدف الآلية التي يتبعها المراجع لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة إلى اختيار عدد أقل من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراجع بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

10.أ يقتصر تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة على تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).¹⁵

11.أ على الرغم من أن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة هو مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراجع تحديث الأمور الرئيسية للمراجعة الواردة في تقرير المراجع للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراجع مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الأمر الذي كان أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة 9)

12.أ تراعي فكرة الاهتمام الكبير من جانب المراجع مسألة أن المراجعة تتم على أساس وجود مخاطر وأنها تركز على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، وعلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. وفيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلمة ارتفاع الخطر المقيم لوجود تحريف جوهرى على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، فإن المراجع مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر.¹⁶

¹¹ معيار المراجعة (705)، الفقرة 8

¹² معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

¹³ انظر الفقرتين 8(ب) و10(ب) من معيار المراجعة (706).

¹⁴ معيار المراجعة (706)، الفقرات 1-3

¹⁵ معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

¹⁶ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة 7(ب)

وعند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.¹⁷

13أ. وبناءً عليه، فإن الأمور التي تشكل تحدياً للمراجع عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو تشكل تحدياً للمراجع عند تكوين رأي في القوائم المالية قد تكون ذات أهمية خاصة عند تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة.

14أ. غالباً ما تكون المجالات التي تحتاج إلى اهتمام كبير من المراجع ذات علاقة بالمجالات التي تنطوي على تعقيد واجتهاد كبير من جانب الإدارة في القوائم المالية، وبالتالي غالباً ما تستلزم أحكاماً صعبة أو معقدة من جانب المراجع. وعليه، يؤثر هذا غالباً على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة وتخصيص الموارد ومدى الجهد المبذول في المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور. ويمكن أن تتضمن هذه التأثيرات، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار العاملين في ارتباط المراجعة أو مشاركة الخبير الذي يستعين به المراجع أو غيره من الأفراد ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواء كانوا متعاقدين أو موظفين في المكتب للتعامل مع هذه المجالات.

15أ. تتطلب معايير المراجعة المختلفة إجراء اتصالات محددة مع المكلفين بالحوكمة وغيرهم، وقد تتعلق هذه الاتصالات بالمجالات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. فعلى سبيل المثال:

- يتطلب معيار المراجعة (260) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي واجهها أثناء المراجعة.¹⁸ وتقر معايير المراجعة باحتمال وجود صعوبات فيما يتعلق بأمر منها، على سبيل المثال:

- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة،¹⁹ وبالتحديد القيود المفروضة على قدرة المراجع في الحصول على أدلة مراجعة تثبت أن جميع الجوانب الأخرى من المعاملة مع طرف ذي علاقة (عدا السعر) تُعد مكافئة لتلك المعاملات المماثلة التي تتم على أساس تجاري.

- القيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات ربما قد تم تقييده.²⁰

- يضع معيار المراجعة (220) متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.²¹ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تشاور مع آخرين داخل المكتب أو خارجه على أمر في مهم، وهو ما قد يشير إلى أن هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة. ويُعد الشريك المسؤول عن الارتباط مطالباً أيضاً بمناقشة جملة أمور من بينها الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة مع فاحص رقابة جودة الارتباط.²²

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة 9)

16أ. قد يضع المراجع في مرحلة التخطيط رؤية مبدئية عن الأمور التي من المحتمل أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما وفقاً لمعيار المراجعة (260). ومع ذلك، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة يستند إلى نتائج المراجعة أو الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة.

17أ. تتضمن الفقرة 9 اعتبارات محددة مطلوبة عند تحديد المراجع لتلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه. وتركز هذه الاعتبارات على طبيعة الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي غالباً ما ترتبط بأمر تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويُقصد منها أن تعكس مجالات مراجعة القوائم المالية التي قد تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين. وحقائق أن هذه الاعتبارات تُعد مطلوبة لا يُقصد منها أن تعني ضمناً أن الأمور المتعلقة بها تكون دائماً أموراً رئيسة للمراجعة؛ وإنما المقصود أن الأمور المتعلقة بتلك الاعتبارات

¹⁷ معيار المراجعة (330)، الفقرة 19أ

¹⁸ معيار المراجعة (260)، الفقرتان 16 (ب) و 21أ

¹⁹ معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 42أ

²⁰ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 49 (د)

²¹ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 18

²² معيار المراجعة (220)، الفقرة 19

المحددة تعد أموراً رئيسةً للمراجعة فقط إذا حُدد أن لها الأهمية البالغة عند المراجعة وفقاً للفقرة 10. وحيث إن الاعتبارات قد تكون متداخلة (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين 9(ب)، (ج) يمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة)، فإن إمكانية انطباق أكثر من اعتبار واحد على أمر معين تم إبلاغ المكلفين بالحوكمة به قد تزيد من احتمالية تحديد المراجع لذلك الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

18أ. إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة 9، قد توجد أمور أخرى تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة وتطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة 10. وقد يكون من بين هذه الأمور، على سبيل المثال، أموراً ذات صلة بالمراجعة التي تم تنفيذها، وقد لا يكون مطلوباً الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام تقنية معلومات جديد (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تقنية المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراجع، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة أو كان متعلقاً بخاطر مهم (على سبيل المثال، تغييرات النظام التي تؤثر على إثبات الإيرادات).

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيّم أو المخاطر المهيّمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعييار المراجعة (315) (راجع: الفقرة 9(أ))

19أ. يتطلب معيار المراجعة (260) من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.²³ وتوضح الفقرة 13أ من معيار المراجعة (260) أن المراجع قد يتصل أيضاً بالمكلفين بالحوكمة بشأن كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرى المقيّم.

20أ. يعرّف معيار المراجعة (315) الخطر المهم بأنه خطر للتحريف الجوهرى تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة. وغالباً ما يتم تحديد المجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة والمعاملات المهمة غير المعتادة على أنها مخاطر مهمة. ولذلك، غالباً ما تكون المخاطر المهمة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

21أ. ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو حال جميع المخاطر المهمة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (240) وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات ويتطلب من المراجع التعامل مع تلك المخاطر المقيّم للتحريف الجوهرى بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة.²⁴ وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (240) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.²⁵ وبناءً على طبيعة المخاطر، فإنها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، ولذلك فلن يتم النظر إليها عند تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة 10.

22أ. يوضح معيار المراجعة (315) أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات قد يتغير خلال سير المراجعة نتيجة الحصول على أدلة مراجعة إضافية.²⁶ وقد يؤدي إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر وإعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها فيما يتعلق بمجال معين في القوائم المالية (بعبارة أخرى، حدوث تغيير كبير في منهج المراجعة، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المراجع للمخاطر إلى توقع بأن أدوات رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعّال وحصل المراجع على أدلة مراجعة تثبت أنها لم تكن كذلك خلال فترة المراجعة، خصوصاً في مجال ترتفع فيه مخاطر التحريف الجوهرى المقيّم)، إلى تحديد هذا المجال على أنه أحد الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (راجع: الفقرة 9(ب))

23أ. يتطلب معيار المراجعة (260) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.²⁷ وفي كثير من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات

²³ معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

²⁴ معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرتان 27، 28

²⁵ معيار المراجعة (240)، الفقرة 32

²⁶ معيار المراجعة (315)، الفقرة 31

²⁷ معيار المراجعة (260)، الفقرة 16(أ)

المحاسبية المهمة والإفصاحات المتعلقة بها، التي من المرجح أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، ويمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة.

24. ومع ذلك، فقد أكد مستخدمو القوائم المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (انظر معيار المراجعة (540) (المحدث)²⁸) وربما لم يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على جملة أمور من بينها اجتهادات الإدارة، وغالباً ما تكون هي المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية، وقد تتطلب الاستعانة بخبير من جانب كل من الإدارة والمراجع. وقد أكد المستخدمون أيضاً على أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) تُعد ذات صلة بفهمهم للقوائم المالية، وخاصةً في الظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة غير مُتسقة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة (راجع: الفقرة 9(ج))

25. قد تمثل الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو المراجعة مجالات اهتمام كبير من المراجع، وقد يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد أجرى مناقشات مكثفة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة خلال المراجعة بشأن التأثير الواقع على القوائم المالية بسبب المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى.²⁹ وربما تكون الإدارة قد قامت باجتهادات صعبة أو معقدة فيما يتعلق بإثبات تلك المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير كبير على الاستراتيجية العامة للمراجع.

26. التطورات المهمة في الاقتصاد أو المحاسبة أو الأنظمة أو الصناعة أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو اجتهادات الإدارة قد تؤثر أيضاً على منهج المراجع العام للمراجعة، وقد تؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

الأمر التي لها الأهمية البالغة (راجع: الفقرة 10)

27. ربما تكون الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع قد أدت أيضاً إلى تفاعل كبير مع المكلفين بالحوكمة. وغالباً ما توفر طبيعة ومدى الاتصال بشأن مثل هذه الأمور مع المكلفين بالحوكمة مؤشراً على الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تفاعل بشكل عميق ومتكرر وجاد مع المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور الأكثر صعوبة وتعقيداً، مثل تطبيق السياسات المحاسبية المهمة التي كانت موضع الاجتهادات المهمة من جانب المراجع أو الإدارة.

28. ينطبق مفهوم الأمور التي لها الأهمية البالغة في سياق المنشأة والمراجعة التي تم تنفيذها. وعلى هذا النحو، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة والإبلاغ عنها يهدف إلى تحديد الأمور الخاصة بالمراجعة واتخاذ أحكام بشأن أهميتها بالنسبة لأمر أخرى في المراجعة.

29. تتضمن الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الوزن النسبي لأهمية أمر تم إبلاغه للمكلفين بالحوكمة، وما إذا كان هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة ما يلي:

- أهمية الأمر لفهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية ككل، وعلى وجه الخصوص أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة مناسبة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى في صناعتها.
- طبيعة التحريفات ذات العلاقة بالأمر التي بسبب غش أو خطأ، المصححة والمُجمّعة غير المصححة، وأهميتها النسبية، من حيث الكم والنوع، إن وجدت.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة للتعامل مع الأمر، بما في ذلك:
 - مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة للتعامل مع الأمر أو تقييم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت
 - طبيعة المشاورات خارج فريق الارتباط بشأن الأمر.

²⁸ انظر الفقرتين 16 و 17 من معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات".

²⁹ انظر الفقرات 16 (أ) و 16 (ج) و 22، والملحق 2 من معيار المراجعة (260).

- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، وتقويم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، تشكل أساساً لرأي المراجع، وبالتحديد عندما تصبح أحكام المراجع شخصية بشكل أكبر.
 - خطورة أي أوجه قصور في الرقابة تم التعرف عليها وتُعد ذات صلة بهذا الأمر.
 - ما إذا كان الأمر ينطوي على عدد من اعتبارات المراجعة المستقلة، لكنها مرتبطة ببعضها. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المراجع فيما يتعلق بإثبات الإيرادات أو الدعاوى القضائية أو الالتزامات الأخرى المحتملة، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.
- 30أ. إن تحديد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعددها، من بين الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، يُعد مسألة حكم مهني. وقد يتأثر عدد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم إدراجها في تقرير المراجع بحجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، وحقائق وظروف ارتباط المراجعة. وبشكل عام، كلما زاد عدد الأمور التي تم تحديدها في البداية لتكون أموراً رئيسة للمراجعة، زادت احتمالية حاجة المراجع إلى إعادة النظر فيما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يستوفي تعريف الأمر الرئيس للمراجعة. فالقوائم الطويلة من الأمور الرئيسية للمراجعة قد تكون مخالفة لفكرة أن تلك الأمور هي التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة.

الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة

القسم المنفصل للأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرة 11)

- 31أ. قد يؤدي وضع القسم المنفصل الخاص بالأمور الرئيسية للمراجعة بالقرب من رأي المراجع إلى إعطاء أهمية لتلك المعلومات وقد يعبر ذلك عما تمثله المعلومات الخاصة بالارتباط من قيمة متصورة لدى المستخدمين المستهدفين.
- 32أ. يُعد ترتيب عرض كل أمر في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، يمكن تنظيم تلك المعلومات حسب وزنها النسبي، استناداً إلى حكم المراجع، أو قد يتوافق ترتيبها مع طريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. والمقصود من المتطلب الوارد في الفقرة 11 بتضمين عناوين فرعية هو زيادة التمييز بين الأمور.
- 33أ. عندما يتم عرض معلومات مالية مقارنة، يتم تعديل العبارات الاستهلاكية في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة للفت الانتباه إلى حقيقة أن الأمور الرئيسية للمراجعة التي تم إيضاها تتعلق فقط بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد تتضمن هذه العبارات إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك القوائم المالية (على سبيل المثال، "للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X1").

وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرة 13)

- 34أ. يُعد كفاية وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة مسألة حكم مهني. ويهدف وصف الأمر الرئيس للمراجعة إلى توفير شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب التي جعلت هذا الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات المراجعة التي على درجة عالية من التقنية أيضاً في تمكين المستخدمين المستهدفين الذين ليست لديهم معرفة معقولة بالمراجعة من فهم الأساس الذي جعل المراجع يركز على أمور معينة أثناء المراجعة. والمقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراجع متوازنة في طبيعتها ومداهها في سياق مسؤوليات كل طرف (بعبارة أخرى، على المراجع أن يقدم معلومات مفيدة في شكل مختصر ومفهوم، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الأصلية عن المنشأة).
- 35أ. المعلومات الأصلية هي أي معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير المراجع، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل الإعلان المبدئي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين). فمثل هذه المعلومات هي من مسؤولية إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها.

- 36أ. من المناسب أن يسعى المراجع إلى تجنب وصف أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة إذا كان هذا الوصف يقدم على نحو غير مناسب معلومات أصلية عن المنشأة. وعادةً، لا يُعد وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، في حد ذاته، معلومات أصلية، بل إنه يوضح الأمر في سياق المراجعة. ومع ذلك، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، وبالتالي تم تحديده كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة، ولتوضيح الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة، بشرط ألا يكون الإفصاح عن تلك المعلومات محظوراً بموجب نظام أو لائحة. وعندما يحدد المراجع أن تلك المعلومات تُعد

ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم المراجع بتوفير معلومات أصلية في تقريره.

37أ. قد تقرر الإدارة أو المكلفين بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو مُحسّنة في القوائم المالية أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي، تتعلق بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة في ضوء أن هذا الأمر سيتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين تلك الإفصاحات الجديدة أو المُحسّنة لتقديم معلومات أكثر دقة عن حساسية الافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية، أو عن مبرر المنشأة لاستخدام سياسة أو ممارسة محاسبية معينة عند وجود بدائل مقبولة لها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

38أ. عرّف معيار المراجعة (720) مصطلح التقرير السنوي، وأوضح أن عدداً من الوثائق قد تشكل جزءاً من التقرير السنوي، مثل تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير أخرى ماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة)، أو بيان رئيس مجلس الإدارة، أو بيان حوكمة الشركة، أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.³⁰ ويتناول معيار المراجعة (720) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المراجع في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان هذه المعلومات، بالإضافة إلى غيرها من البلاغات المتاحة للعموم من جانب المنشأة أو من مصادر أخرى ذات مصداقية، عند صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

39أ. يمكن أيضاً أن تكون وثائق أعمال المراجعة المُعدّة أثناء المراجعة مفيدة للمراجع في صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة. فعلى سبيل المثال، توفر الاتصالات المكتوبة، أو توثيق المراجع للاتصالات الشفهية، مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة الأخرى أساساً مفيداً لما يقوم المراجع بالإبلاغ به في تقريره. وذلك لأن توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (230) يهدف إلى التعامل مع الأمور المُهمّة التي تظهر أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المُهمّة التي يتم اتخاذها للتوصل إلى تلك الاستنتاجات، ويكون هذا التوثيق بمثابة سجل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المُنفذة، ونتائج تلك الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يساعد هذا التوثيق المراجع في وضع وصف للأمر الرئيسية للمراجعة يوضح أهمية الأمر، وقد يساعد التوثيق أيضاً في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة 18.

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة 13)

40أ. تتطلب الفقرتان 13(أ) و(ب) أن يتناول وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة السبب في نظرة المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وبناءً عليه، لا يُعد وصف الأمور الرئيسية للمراجعة مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى أي إفصاحات ذات علاقة تُمكن المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الأمر عند إعداد القوائم المالية.

41أ. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير أمر معين على القوائم المالية للفترة الحالية إلى مساعدة المراجع في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الأمر أثناء المراجعة، بما يمكن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسية للمراجعة. فعلى سبيل المثال:

- عندما تقدّم المنشأة إفصاحاً جاداً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن نطاق النتائج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو التقديرات المحاسبية المُهمّة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الأمر كان أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة.
- عندما يخلص المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (570) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج والنتيجة عن مجهود المراجع المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (570) تُعدّ أموراً رئيسية للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراجع للأمر الرئيسية للمراجعة في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها

³⁰ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات 12(أ) و1-3أ

والمفصح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة.³¹

السبب في قيام المراجع باعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة (راجع: الفقرة 13(أ))

42أ. يتمثل الهدف من وصف الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في توفير رؤية لأسباب تحديد الأمر على أنه أمر رئيس للمراجعة. وبناءً عليه، فإن المتطلبات الواردة في الفقرتين 9 و10 ومواد التطبيق في الفقرات 12أ-29 والمتعلقة بتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة قد تكون مفيدة أيضاً للمراجع عند النظر في الكيفية التي سيتم الإبلاغ بها عن تلك الأمور في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون من بين الأمور التي يهتم بها المستخدمون المستهدفون شرح العوامل التي أدت بالمراجع إلى استنتاج أن أمراً معيناً تطلب اهتماماً كبيراً منه، وكانت له الأهمية البالغة عند المراجعة.

43أ. تُعد مدى ملاءمة المعلومات للمستخدمين المستهدفين أحد العوامل التي تكون محل نظر المراجع عند تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف الأمر الرئيس للمراجعة. وقد يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيُمكن من تحقيق فهم أفضل للمراجعة ولأحكام المراجع.

44أ. قد يساعد أيضاً ربط الأمر بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف نمطياً أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد بعض الأمور على أنها أمور رئيسة للمراجعة في صناعة معينة عبر عدد من المنشآت نظراً لظروف الصناعة أو التعقيد الكامن في عملية التقرير المالي. وعند وصف السبب وراء اعتبار المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي كانت لها أهمية بالغة، فقد يكون من المفيد أن يقوم المراجع بتسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون هذا مُهماً أيضاً عند وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي تتكرر في عدة فترات.

45أ. قد يتضمن الوصف أيضاً إشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بالمراجع، في ظروف المراجعة، إلى تحديد أن الأمر سيكون أحد الأمور التي لها أهمية بالغة، على سبيل المثال:

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة، على سبيل المثال نقص السيولة في الأسواق الخاصة بأدوات مالية معينة.
- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال الأمور الخاصة بمنشأة معينة أو صناعة معينة والتي قام فريق الارتباط بالتشاور بشأنها داخل المكتب.
- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج عملها التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (راجع: الفقرة 13(ب))

46أ. يُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد الأمور الرئيسية للمراجعة أثناء المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقاً للفقرة 13(ب)، فقد يصف المراجع:

- جوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بالخطر المقيّم للتحريف الجوهري؛ أو
 - لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو
 - بياناً بنتائج الإجراءات التي نَقَدَها؛ أو
 - الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،
- أو قد يجمع بشكل أو بآخر بين هذه العناصر.

وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية شكلاً أو محتوى معيناً لوصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

³¹ انظر الفقرة 3 من معيار المراجعة (570).

47. من أجل فهم المستخدمين المستهدفين لأهمية أمر رئيس للمراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى في تقرير المراجع، بما في ذلك رأي المراجع، فقد يكون من الضروري بذل العناية في صياغة وصف الأمر الرئيس للمراجعة بحيث:

- لا يوحي بأن الأمر لم يتم حله بشكل مناسب من قبل المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية.
- يربط الأمر مباشرة بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام صياغة عامة أو موحدة.
- يأخذ في الحسبان الكيفية التي يتم تناول الأمر بها في الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، إن وجدت.
- لا يحتوي على آراء منفصلة أو يوحي بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.

48. إن وصف جوانب استجابة المراجع أو منهجه في التعامل مع أمر ما، وخصوصاً عندما يتطلب منهج المراجعة تكييفاً مهماً ليتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، قد يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم الظروف غير المعتادة وأحكام المراجع المهمة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الجوهرى. وإضافة لذلك، ربما يكون منهج المراجعة قد تأثر في فترة معينة بالظروف الخاصة بالمنشأة، أو بالأوضاع الاقتصادية، أو بتطورات الصناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً أن يشير المراجع إلى طبيعة ومدى الاتصالات التي تمت مع المكلفين بالحوكمة حول الأمر.

49. على سبيل المثال، عند وصف منهج المراجع في التعامل مع تقدير محاسبي تم تحديده أنه ينطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير، مثل تقويم الأدوات المالية المعقدة، قد يرغب المراجع في تسليط الضوء على أنه عيّن أو تعاقد مع أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولا تقلل مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية المراجع عن رأيه في القوائم المالية، وبالتالي لا تتعارض مع الفقرتين 14 و 15 من معيار المراجعة (620).³²

50. قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المراجع، خاصةً في مجالات المراجعة المعقدة التي تخضع للحكم. وعلى وجه الخصوص، قد يكون من الصعب تلخيص الإجراءات المنفّذة بطريقة موجزة تعلن بشكل كافٍ عن طبيعة ومدى استجابة المراجع للخطر المقيّم للتحريف الجوهرى، وما انطوت عليه الاستجابة من أحكام مهمة. ومع ذلك قد يرى المراجع أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفّذة للإبلاغ عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وقد يكون ذلك الوصف وصفاً عاماً في الغالب، بدلاً من إدراج وصف مفصّل للإجراءات.

51. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة 46، قد يشير المراجع أيضاً إلى نتيجة استجابته في وصف الأمر الرئيس للمراجعة الوارد في تقريره. ولكن في حالة القيام بذلك، يلزم توخي الحذر لتجنب أن يعطي المراجع انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً عن أحد الأمور الرئيسية للمراجعة أو أن هذا الوصف يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراجع في القوائم المالية ككل.

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرة 14)

52. قد تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراجع، عن أمر معين تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص أي إبلاغ علني من شأنه أن يخل بتحقيق تجريه سلطة معينة في تصرف غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة أو التي يبدو أنها تتعلق بغسل الأموال).

53. كما هو مشار إليه في الفقرة 14(ب)، سيكون من النادر للغاية عدم الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة، في تقرير المراجع. ويُعزى هذا إلى افتراض أن توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين سيكون مفيداً للمصلحة العامة. وبناءً عليه، فإن حكم المراجع بعدم الإبلاغ عن أحد الأمور الرئيسية للمراجعة لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي يُنظر فيها إلى التبعات السلبية المترتبة على المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن الأمر.

54. يأخذ القرار بعدم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في الحسبان الحقائق والظروف المتعلقة بالأمر. ويساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة المراجع على فهم وجهات نظر الإدارة بشأن مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة الإبلاغ عن الأمر. وعلى وجه

³² معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"

التحديد، يساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة على توفير أساس مدروس لحكم المراجع عند تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الأمر، وذلك عن طريق:

- مساعدة المراجع في فهم سبب عدم إفصاح المنشأة عن الأمر للعموم (على سبيل المثال، قد تكون الأنظمة أو اللوائح أو بعض أطر التقرير المالي تسمح بتأخير الإفصاح أو بعدم الإفصاح عن الأمر) ورؤية الإدارة للتبعات السلبية للإفصاح، إن وجدت. وقد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في الأنظمة أو اللوائح أو في مصادر أخرى ملزمة قد تكون ذات صلة بالنظر في التبعات السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن تلك الجوانب الإضرار بالمفاوضات التجارية أو الموقف التنافسي للمنشأة). ومع ذلك، فإن وجهات نظر الإدارة وحدها حول التبعات السلبية لا تخفف من حاجة المراجع إلى تحديد ما إذا كان من المعقول توقع أن التبعات السلبية ستفوق منافع المصلحة العامة المترتبة على الإبلاغ وفقاً للفقرة 14(ب).
 - توضيح ما إذا كانت هناك أي اتصالات مع سلطات تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية معنية فيما يتعلق بهذا الأمر، وعلى وجه التحديد، ما إذا كان يتضح من تلك المناقشات أنها تدعم إقرار الإدارة بشأن أسباب عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر.
 - تمكين المراجع، متى كان ذلك مناسباً، من تشجيع الإدارة والمكلفين بالحوكمة على الإفصاح العلني عن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالأمر. وقد يكون ذلك ممكناً، على وجه التحديد، إذا كانت مخاوف الإدارة والمكلفين بالحوكمة من الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالأمر، بحيث تكون هناك معلومات معينة عن الأمر أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.
- وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة عن الأسباب وراء عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة لذلك الإبلاغ.

- 55أ. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة في ضوء المتطلبات المسبكية ذات الصلة. وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عما إذا كان قد تم الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراجع في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ بالأمر.
- 56أ. تتصف القضايا التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقرير عدم الإبلاغ عن أمر ما بالتعقيد وبانطوائها على أحكام مهمة يتخذها المراجع. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في ظروف أخرى (راجع: الفقرة 16)

57أ. ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 16 في ثلاث حالات:

- (أ) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة 10 أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة (انظر الفقرة 59).
- (ب) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة 14 أنه لن يتم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في تقريره، وأنه لم يتم تحديد أمور أخرى لتكون أموراً رئيسة للمراجعة.
- (ج) أن تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسية للمراجعة هي فقط تلك التي تم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة 15.

58أ. يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير المراجع إذا قرر المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها:

الأمور الرئيسية للمراجعة

[باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

- 59أ. ينطوي تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. ولذلك، فقد يكون من النادر ألا يحدد المراجع الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام منشأة مدرجة أمراً رئيساً واحداً على الأقل للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة ليتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. ومع ذلك، ففي ظروف محدودة معينة (على سبيل المثال، في حالة منشأة مدرجة لديها عمليات محدودة جداً) قد يحدد المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة 10 لأنه لا توجد أمور تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 17)

- 60أ. يتطلب معيار المراجعة (260) أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب.³³ ويختلف التوقيت المناسب للاتصالات المتعلقة بالأمر الرئيسة للمراجعة باختلاف ظروف الارتباط. غير أنه يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، وقد يقوم المراجع أيضاً بمناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج المراجعة. وقد يساعد القيام بذلك في الحد من التحديات العملية لمحاولة إجراء حوار جاد متبادل حول الأمور الرئيسة للمراجعة في الوقت الذي يتم فيه وضع القوائم المالية في صورتها النهائية من أجل إصدارها.
- 61أ. يؤدي الاتصال بالمكلفين بالحوكمة إلى تمكينهم من أن يكونوا على علم بالأمور الرئيسة للمراجعة التي يعتمد المراجع الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للاستيضاح إذا لزم الأمر. وقد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقريره لتيسير هذه المناقشة. ويؤكد الاتصال بالمكلفين بالحوكمة على دورهم المهم في الإشراف على آلية التقرير المالي، ويتيح لهم الفرصة لفهم الأساس لقرارات المراجع فيما يتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة والكيفية التي سيتم بها إيضاح هذه الأمور في تقرير المراجع. وأيضاً، فإن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة يمكنهم من النظر فيما إذا كانت إضافة إفصاحات جديدة أو تحسين الإفصاحات القائمة قد يكون مفيداً في ضوء حقيقة أن هذه الأمور سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.
- 62أ. يتناول الاتصال بالمكلفين بالحوكمة المطلوب بموجب الفقرة 17(أ) أيضاً الظروف النادرة للغاية التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة (انظر الفقرتين 14 و54).
- 63أ. إن المتطلب الوارد في الفقرة 17(ب) للاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، قد يوفر فرصة للمراجع لإجراء المزيد من النقاش مع الآخرين الذين هم على دراية بالمراجعة والأمور المهمة التي قد تنشأ (بما في ذلك، فاحص رقابة جودة الارتباط، عندما يتم تعيين واحد لذلك). وقد تُفضي هذه المناقشات إلى قيام المراجع بإعادة تقويم قراره بأنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة.

التوثيق (راجع: الفقرة 18)

- 64أ. تتطلب الفقرة 8 من معيار المراجعة (230) أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم جملة أمور من بينها الأحكام المهنية المهمة. وفي سياق الأمور الرئيسة للمراجعة، تتضمن هذه الأحكام المهنية تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وأيضاً ما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة من عدمه. ومن المرجح أن تكون أحكام المراجع في هذا الشأن مدعومة بالوثائق الخاصة باتصالات المراجع مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة المتعلقة بكل أمر (انظر الفقرة 39أ)، بالإضافة إلى بعض وثائق أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة (على سبيل المثال، مذكرة الإنجاز). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المراجع توثيق أسباب عدم اعتبار الأمور الأخرى التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

³³ معيار المراجعة (260)، الفقرة 21

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (705): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (705)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (705)

التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرات

	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	أنواع الآراء المعدلة
3	تاريخ السريان
4	الهدف
5	التعريفات
	المتطلبات
6	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
15-7	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
29-16	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
30	الاتصال بالملكفين بالحوكمة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	أنواع الآراء المعدلة
12أ-2أ	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
16أ-13أ	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
26أ-17أ	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
27أ	الاتصال بالملكفين بالحوكمة
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي

ينبغي قراءة معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقاً لمعيار المراجعة (700)¹، أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار أيضاً الكيفية التي يتأثر بها شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً. وفي جميع الحالات، تنطبق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (700)، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم تناولها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الآراء المعدلة

2. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، ألا وهي الرأي المتحفظ، والرأي المعارض، والامتناع عن إبداء رأي. ويعتمد القرار بشأن تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

(أ) طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري أو أنها -في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة- قد تكون محرفة بشكلٍ جوهري؛

(ب) حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ1)

تاريخ السريان

3. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

4. هدف المراجع هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

التعريفات

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

(أ) منتشر: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:

1. غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
2. إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
3. فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) الرأي المعدل: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

¹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

المتطلبات

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

6. يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى؛ أو (راجع: الفقرات 2أ-7)
- (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى. (راجع: الفقرات 8أ-12)

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

الرأي المتحفظ

7. يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها غير منتشرة فيها؛ أو
- (ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية، ولكنها غير منتشرة.

الرأي المعارض

8. يجب على المراجع أن يبدي رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.

الامتناع عن إبداء رأي

9. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.
10. في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط

11. إذا علم المراجع، بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.
12. إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة 11 من هذا المعيار، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة² وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
13. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي:

- (أ) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو

² معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

(ب) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه:

1. أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو (راجع: الفقرة 13أ)

2. أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير المراجع غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة 14أ)

14. في حالة انسحاب المراجع، وفقاً لما تنص عليه الفقرة 13(ب)1، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديل للرأي. (راجع: الفقرة 15أ)

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي

15. عندما يرى المراجع أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل بموجب نفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير³ في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة 16أ)

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً

رأي المراجع

16. عندما يُعدّل المراجع رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي المعارض" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات 17أ-19أ)

الرأي المتحفظ

17. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) [...] وفقاً ل [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً ل [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يستخدم العبارة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور)..." لإبداء الرأي المعدل. (راجع: الفقرة 20أ)

الرأي المعارض

18. عندما يُبدي المراجع رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) [...] وفقاً ل [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً ل [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

³ يتناول معيار المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الظروف التي يُكَلَّف فيها المراجع بإبداء رأي منفصل عن واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

الامتناع عن إبداء رأي

19. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

- (أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛
- (ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛
- (ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 24(ب) من معيار المراجعة (700)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

أساس الرأي

20. عندما يُعدّل المراجع الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (700): (راجع: الفقرة 21أ)

- (أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة 28 من معيار المراجعة (700) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) أن يُضَيِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

21. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة (بما فيها الإفصاحات الكمية) في القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضَيِّن في قسم أساس الرأي وصفاً للتأثيرات المالية الناجمة عن التحريف، وتحديدًا لحجمها، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على المراجع أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة 22أ)

22. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، يجب على المراجع أن يُضَيِّن في قسم أساس الرأي شرحاً لكيفية تحريف الإفصاحات.

23. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

- (أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغفل ذكرها؛
- (ج) أن يُضَيِّن الإفصاحات التي أُغفل ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المغفل ذكرها. (راجع: الفقرة 23أ)

24. إذا كان التعديل ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي.

25. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 28(د) من معيار المراجعة (700) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمين كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال.

26. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين 28(ب) و28(د) من معيار المراجعة (700). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

- (أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المراجع في تقرير المراجع؛
- (ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.
27. حتى لو أبدى المراجع رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة 24أ)

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

28. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات 39-41 من معيار المراجعة (700) لتتضمن فقط الآتي: (راجع: الفقرة 25أ)

(أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها؛

(ب) عبارة تفيد بأنه بسبب الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) عبارة بشأن استقلال المراجع والمسؤوليات المسلكية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة 28(ج) من معيار المراجعة (700).

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

29. ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فعندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز له أن يُضَيِّن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (720).^{4,5} (راجع: الفقرة 26أ)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

30. عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل. (راجع: الفقرة 27أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الأراء المعدلة (راجع: الفقرة 2)

1.1. يبيّن الجدول الموضح أدناه كيفية تأثير حكم المراجع بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبداءه.

حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية		طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل
جوهري ومنتشر	جوهري ولكنه غير منتشر	
جوهري ومنتشر	جوهري ولكنه غير منتشر	القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري
رأي معارض	رأي متحفظ	عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة
الامتناع عن إبداء رأي	رأي متحفظ	

⁴ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات 11-13

⁵ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة 54أ

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

طبيعة التحريفات الجوهرية (راجع: الفقرة 6(أ))

2. يتطلب معيار المراجعة (700) أن يقوم المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، باستنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرية⁶ وبأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقويم المراجع للتحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (450).⁷

3. يعرف معيار المراجعة (450) التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وبالتالي، قد ينشأ تحريف جوهري في القوائم المالية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) مناسبة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ج) مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

مناسبة السياسات المحاسبية المختارة

4. فيما يتعلق بمناسبة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ، على سبيل المثال، عندما:

(أ) تكون السياسات المحاسبية المختارة غير متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) لا تصف القوائم المالية بشكل صحيح سياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ أو

(ج) لا تعبر القوائم المالية أو لا تفصح عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

5. غالباً ما تحتوي أطر التقرير المالي على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية مهمة، فقد ينشأ تحريف جوهري في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

6. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكل يتسق مع إطار التقرير المالي، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكل متسق بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المتشابهة (الاتساق في التطبيق)؛ أو

(ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل وجود خطأ غير متعمد في التطبيق).

مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية

7. فيما يتعلق بمناسبة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) عندما لا يتم عرض الإفصاحات الواردة في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ج) عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل بما يتعدى الإفصاحات المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

⁶ معيار المراجعة (700)، الفقرة 11

⁷ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 11

وتقدم الفقرة 17أ من معيار المراجعة (450) المزيد من الأمثلة على التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 6(ب))

8أ. قد تنشأ عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (يُشار إليها أيضاً بالقيود على نطاق المراجعة) عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع؛ أو

(ج) قيود تفرضها الإدارة.

9أ. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة 7(ب) والفقرتين 9-10 تنطبق، حسب الاقتضاء. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر الغش والنظر في استمرار الارتباط.

10أ. من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية للسجلات المحاسبية الخاصة بمكّن مهم من مكونات المجموعة إلى أجل غير محدد.

11أ. من أمثلة الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المراجع:

- ما يكون عندما يُطلب من المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن منشأة زميلة، ويكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المالية للمنشأة الزميلة لتقويم ما إذا كان قد تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بشكل مناسب.
- ما يكون عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- ما يكون عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً، ولكن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعّالة.

12أ. من أمثلة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، نتيجة قيد تفرضه الإدارة على نطاق المراجعة:

- منع الإدارة المراجع من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- منع الإدارة المراجع من طلب مصادقة خارجية لأرصدة حسابات معينة.

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط (راجع: الفقرتين 13(ب)، (1)، (14)

13أ. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من المراجعة على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المراجع قد قطع شوطاً كبيراً في المراجعة، فقد يقرر استكمال المراجعة إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء رأي، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي قبل الانسحاب.

14أ. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من المراجعة ممكناً إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط المراجعة. وقد يكون هذا هو حال المراجع الذي يُعين لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعين فيها المراجع لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعين فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال

مراجعة تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري أن يُضَمِّن في تقريره فقرة أمر آخر.⁸

15أ. عندما يَخْلُص المراجع إلى أن الانسحاب من المراجعة ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المراجع إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمر المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي (راجع: الفقرة 15)

16أ. فيما يلي أمثلة لظروف آلية التقرير التي لن تتناقض مع إبداء المراجع لرأي معارض أو امتناعه عن إبداء رأي:

- إبداء رأي غير معدل في قوائم مالية معدة بموجب إطار تقرير مالي معين، وفي نفس التقرير، إبداء رأي معارض في نفس القوائم المالية بموجب إطار تقرير مالي مختلف.⁹
- الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عندما يكون ذلك ملائماً، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي (انظر معيار المراجعة (510).¹⁰ في هذه الحالة، لا يكون المراجع قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدَّلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة 16)

17أ. يحتوي المثالان التوضيحيان (1) و(2) الواردان في الملحق على تقارير بآراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرفة بشكلٍ جوهري.

18أ. يحتوي المثال التوضيحي (3) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفظ، بسبب أن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (4) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (5) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على القوائم المالية تأثيرات جوهريّة ومنتشرة. وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (570).¹¹ أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي بها آراء معدلة.

رأي المراجع (راجع: الفقرة 16)

19أ. إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي المراجع تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفظ (راجع: الفقرة 17)

20أ. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً، فلن يكون من المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي، لأن هذه العبارات ليست واضحة أو قوية بشكلٍ كافٍ.

أساس الرأي (راجع: الفقرات 20، 21، 23، 27)

21أ. يساعد الاتساق في تقرير المراجع على تعزيز فهم المستخدمين، والتعرف على الظروف غير المعتادة عند حدوثها. وبناءً عليه، ورغم أن التوحيد في صيغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون ممكناً، فإن الاتساق في كلٍ من شكل تقرير المراجع ومحتواه هو أمر مُستحسن.

22أ. من أمثلة التأثيرات المالية للتحريفات الجوهرية التي قد يوضحها المراجع في قسم أساس الرأي في تقريره، تحديد حجم التأثيرات على الزكاة وضريبة الدخل، والدخل قبل الزكاة والضرائب، وصافي الدخل وحقوق الملكية، إذا كان المخزون مُقيماً بأكثر مما يجب.

⁸ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 10أ

⁹ انظر الفقرة 31أ من معيار المراجعة (700) لوصف هذا الظرف.

¹⁰ معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة 10

¹¹ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

23أ. لن يكون من الممكن عملياً الإفصاح في قسم أساس الرأي عن المعلومات المغفل ذكرها في الحالات الآتية:

- (أ) إذا لم تكن الإفصاحات قد قامت الإدارة بإعدادها، أو إذا لم تكن الإفصاحات متاحة بسهولة للمراجع بطريقة أخرى؛ أو
(ب) إذا كانت الإفصاحات، بحسب حكم المراجع، كبيرة الحجم دون داع في تقرير المراجع.

24أ. لا يُعد إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ موضح في قسم أساس الرأي مبرراً لعدم ذكر وصف للأمر الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي المراجع. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المراجع على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة 28)

25أ. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون من الأفضل ذكر العبارات الآتية في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع، كما هو موضح في المثالين التوضيحيين (4) و(5) في ملحق هذا المعيار:

- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 28(أ) من معيار المراجعة (700)، بعد تعديلها لتنص على أن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 28(ج) من معيار المراجعة (700) بشأن الاستقلال والمسؤوليات المسلكية الأخرى.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة 29)

26أ. يوفر النص على أسباب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحي بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقاً لمعيار المراجعة (720) لتناول نظر المراجع في اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة 29 من هذا المعيار تحظر تضمين قسم للأمر الرئيسي للمراجعة أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 30)

27أ. إن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي المراجع، وإبلاغهم بصيغة هذا التعديل، يُمكن:

- (أ) المراجع من إخطار المكلفين بالحوكمة بالتعديلات المرتقبة، وأسباب (أو ظروف) التعديلات؛
(ب) المراجع من معرفة مدى اتفاق المكلفين بالحوكمة مع الحقائق الخاصة بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع، أو التأكد من أن تلك الأمور هي محل خلاف بينهم وبين الإدارة؛
(ج) المكلفين بالحوكمة من اغتنام الفرصة لتزويد المراجع، متى كان ذلك مناسباً، بمعلومات وتوضيحات إضافية فيما يتعلق بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع.

الملحق (*)

(راجع: الفقرات 17، 18، 25 أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي (**)

- المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.
- المثال التوضيحي (4): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (5): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

المثال التوضيحي (1) - رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600)¹² غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).¹³
- المخزون مُحَرَّف. ويعد التحريف جوهرياً، ولكنه غير منتشر في القوائم المالية (أي، المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁴

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹² معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

¹³ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

¹⁴ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (6) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (6) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على [المعلومات الأخرى].

الأمر الرئيسية للمراجعة

الأمر الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹⁵

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁵ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2) - رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- القوائم المالية الموحدة محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشرًا في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- معيار المراجعة (701) منطبق؛ ومع ذلك، فقد حدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة¹⁶

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹⁶ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام 20×1، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (7) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (7) لتنصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسية للمراجعة

باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض، قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة ليطم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة¹⁷

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁷ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة¹⁸

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹⁸ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (6) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (6) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة¹⁹

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁹ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<p>المثال التوضيحي (4) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة</p> <p>لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطوق). • تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210). • لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية لاستثمار في مشروع مشترك، يمثل ما يزيد عن 90% من صافي أصول المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو الامتناع عن إبداء رأي). • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع. • بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة²⁰

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية الموحدة المرفقة للمجموعة. فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة (ص) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن 90% من صافي أصول المجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1. ولم يُسمح لنا بالوصول إلى إدارة الشركة (ص) ومراجعتها، بما في ذلك إلى توثيق مراجعي الشركة (ص) لأعمال المراجعة. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول الشركة (ص)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات الشركة (ص)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات الشركة (ص) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

²⁰ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة²¹

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²¹ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<p>المثال التوضيحي (5) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية</p> <p>لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210). • لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن عناصر متعددة في القوائم المالية، وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة عن المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل في المنشأة. وتعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع. • بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²²

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة. فنظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

لم يتم التعاقد معنا كمراجعين للشركة إلا بعد 31 ديسمبر 20×1، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة ونهايتها. ولم نتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في 31 ديسمبر 20×0 و20×1، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام 20×1 أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من المبالغ مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بمبلغ إجمالي قدره ××× كما في 31 ديسمبر 20×1. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

²² العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²³

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية للشركة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²³ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (706): فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (706)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (706)

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

4-1 نطاق هذا المعيار

5 تاريخ السريان

6 الهدف

7 التعريفات

المتطلبات

9-8 فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع

11-10 فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

12 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

3أ-1أ العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع

6أ-4أ الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية

8أ-7أ تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع

15أ-9أ فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

17أ-16أ مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

18أ الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

الملحق الأول: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

الملحق الثاني: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

الملحق الثالث: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على قسم للأمور الرئيسية للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى

الملحق الرابع: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

ينبغي قراءة معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه ضروري:
 - (أ) لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو
 - (ب) لفت انتباه المستخدمين لأي أمرٍ أو أمورٍ أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، وتعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقرير المراجع.
2. يضع معيار المراجعة (701)¹ متطلبات ويقدم إرشادات عندما يحدد المراجع أموراً رئيسة للمراجعة، ويُبلغ عنها في تقريره. وعندما يُضَمّن المراجع قسماً للأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره، فإن هذا المعيار يتناول العلاقة بين الأمور الرئيسية للمراجعة وأي إبلاغ إضافي في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرات 1أ-3أ)
3. يضع معيار المراجعة (570)² ومعيار المراجعة (720)³ متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير المراجع عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.
4. يحدد الملحقان (1) و (2) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع لتضمين فقرات لفت انتباه أو فقرات أمور أخرى في تقريره. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل مثل هذه الفقرات. (راجع: الفقرة 4أ)

تاريخ السريان

5. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

6. هدف المراجع هو أن يقوم، بعد تكوين رأي في القوائم المالية، بلفت انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير المراجع:
 - (أ) أمرٍ معروض أو مفصّل عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو
 - (ب) أي أمر آخر يُعدّ ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.

التعريفات

7. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
 - (ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.

¹ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

² معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

³ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

المتطلبات

فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع

8. إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في تقريره فقرة لفت انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين 5، 6)

(أ) ألا يكون مطلوباً من المراجع تعديل الرأي وفقاً لمعييار المراجعة (705)⁴ نتيجة لهذا الأمر؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (701) منطبقاً. (راجع: الفقرات 1-3)

9. عندما يُضَمِّن المراجع في تقريره فقرة لفت انتباه، فيجب عليه:

(أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه"؛

(ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

(ج) الإشارة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (راجع: الفقرات 7، 8، 16، 17)

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

10. إذا رأى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن أمرٍ آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في تقريره فقرة أمرٍ آخر شريطة ما يلي:

(أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (701) منطبقاً. (راجع: الفقرات 9-14)

11. عندما يقوم المراجع بتضمين فقرة أمرٍ آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمرٍ آخر" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات 15-17)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

12. إذا كان المراجع يتوقع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمرٍ آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة 18)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين 2، 8(ب))

1. أ. يعرف معيار المراجعة (701) الأمور الرئيسية للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي

⁴ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

تتضمن نتائج مهمة من مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية⁵ ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند المراجعة والتي يمكن أن تساعدهم أيضاً في فهم المنشأة والمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية للمراجعة. وعندما يكون معيار المراجعة (701) منطبقاً، فلا يُعد استخدام فقرات لفت الانتباه بديلاً لوصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة.

2أ. قد تكون الأمور التي تم تحديدها أنها الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) أساسية أيضاً، بحسب حكم المراجع، لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن الأمر كأمر رئيس للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، فقد يرغب المراجع في تسليط الضوء أو لفت المزيد من الانتباه إلى وزنه النسبي. وقد يقوم المراجع بذلك عن طريق عرض الأمر بشكل أكثر وضوحاً من الأمور الأخرى في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة (على سبيل المثال، بأن يكون هو الأمر الأول) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف الأمر الرئيس للمراجعة للإشارة إلى أهمية الأمر لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

3أ. قد يوجد أمرٌ لم يتم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) (لأنه لم يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع)، ولكنه بحسب حكم المراجع، يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). وإذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لذلك الأمر، فعندئذٍ يتم تضمينه في فقرة لفت انتباهه في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين 4، 8)

4أ. يحدد الملحق (1) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع ليقوم بتضمين فقرات لفت انتباهه في تقريره في ظروف معينة. ومن بين هذه الظروف:

• عندما يكون إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح.

• تنبيه المستخدمين إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

• عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة)⁶.

5أ. من أمثلة الظروف التي قد يرى المراجع فيها أنه من الضروري تضمين فقرة لفت انتباهه ما يلي:

• وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود.

• وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.⁷

• التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.

• وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

6أ. ومع ذلك، فإن الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه قد يقلل من فاعلية إبلاغ المراجع عن مثل هذه الأمور.

تضمين فقرة لفت انتباهه في تقرير المراجع (راجع: الفقرة 9)

7أ. لا يؤثر تضمين فقرة لفت انتباهه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

(أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (705) عندما يتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو

(ب) الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

⁵ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 16

⁶ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان 12 و16 (ب)

⁷ معيار المراجعة (560)، الفقرة 6

(ج) التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (570)⁸ عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

8أ. تقدم الفقرتان 16 و17 المزيد من الإرشادات بشأن مكان إدراج فقرات لفت الانتباه في ظروف معينة.

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين 10، 11)

الظروف التي قد تكون فيها فقرة أمر آخر ضرورية

صلة الأمر بفهم المستخدمين للمراجعة

9أ. يتطلب معيار المراجعة (260) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع.⁹ وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر المهمة قد يتم تحديدها كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة، فمن غير المرجح أن تكون الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط والنطاق (على سبيل المثال، نطاق المراجعة المخطط له، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة) أموراً رئيسة للمراجعة بسبب طريقة تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة في معيار المراجعة (701). ومع ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أن يبلغ عن الأمور المتعلقة بالتخطيط والنطاق في تقريره، أو قد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن تلك الأمور في فقرة أمر آخر.

10أ. في الظروف النادرة التي يكون المراجع فيها غير قادر على الانسحاب من الارتباط على الرغم من أن التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة يُعد تأثيراً منتشرًا،¹⁰ قد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين فقرة أمر آخر في تقريره لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

صلة الأمر بفهم المستخدمين لمسؤوليات المراجع أو تقريره

11أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الممارسة المتعارف عليها في دولة معينة من المراجع، أو قد تسمح له بتوضيح أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند مراجعة القوائم المالية أو لتقرير المراجع بشأنها. وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر يُعد، بحسب حكم المراجع، ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.

12أ. لا تتناول فقرة الأمر الآخر الظروف التي يتحمل فيها المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة (انظر قسم مسؤوليات التقرير الأخرى في معيار المراجعة (700)¹¹)، أو عندما يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة والتقرير عنها، أو إبداء رأي في أمور محددة.

التقرير عن أكثر من مجموعة واحدة من القوائم المالية

13أ. قد تُعد المنشأة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*))، وتقوم بتكليف المراجع بالتقرير عن كلٍّ من هاتين المجموعتين من القوائم المالية. وإذا حدد المراجع أن تلك الأطر تُعد مقبولة في ظل الظروف ذات الصلة، فقد يُضَمَّن في تقريره فقرة أمر آخر للإشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن المراجع قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

⁸ معيار المراجعة (570)، الفقرتان 22 و23

⁹ معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

¹⁰ انظر الفقرة 13(ب)(2) من معيار المراجعة (705) للاطلاع على نقاش لهذا الطرف.

¹¹ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان 43 و44

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

تقييد توزيع تقرير المراجع أو استخدامه

14. يمكن إعداد القوائم المالية المعدة لغرض خاص وفقاً لإطار ذي غرض عام إذا قرر المستخدمون المستهدفون أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث إن تقرير المراجع يكون موجهاً لمستخدمين محددين، فقد يرى المراجع أنه من الضروري بحسب الظروف تضمين فقرة أمر آخر تنص على أن تقرير المراجع موجه فقط للمستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

تضمين فقرة أمر آخر في تقرير المراجع

15. يعكس محتوى فقرة أمر آخر بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يُحظر على المراجع تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وأداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. وإضافة لذلك، لا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين 9، 11)

16. يعتمد مكان إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير المراجع على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعيار المراجعة (700). فعلى سبيل المثال:

فقرات لفت الانتباه

- عندما تتعلق فقرة لفت الانتباه بإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الظروف التي يقرر فيها المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح،¹² فقد يرى المراجع أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم أساس الرأي لتوفير سياق مناسب لرأي المراجع.
- عندما يتم عرض قسم للأمر الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسية للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه. وقد يضيف المراجع أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "لفت الانتباه"، ومثال ذلك "لفت الانتباه - حدث لاحق"، لتمييز فقرة لفت الانتباه عن الأمور الفردية المبينة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

- عند عرض قسم للأمر الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع واعتبار أنه من الضروري أيضاً إضافة فقرة أمر آخر، فقد يضيف المراجع المزيد من السياق إلى العنوان "أمر آخر"، ومثال ذلك "أمر آخر - نطاق المراجعة"، لتمييز فقرة الأمر الآخر عن الأمور الفردية المبينة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.
- عند تضمين فقرة أمر آخر للفت انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى تم تناوله في تقرير المراجع، يمكن تضمين هذه الفقرة في قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".
- عندما يكون الأمر ذا صلة بجميع مسؤوليات المراجع أو بفهم المستخدمين لتقريره، يمكن تضمين فقرة الأمر الآخر كقسم منفصل بعد "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و"التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".

17. يقدم الملحق الثالث مثلاً توضيحياً للتفاعل بين قسم الأمور الرئيسية للمراجعة وفقرة لفت الانتباه وفقرة الأمر الآخر، عندما تُعرض جميعها في تقرير المراجع. ويتضمن المثال التوضيحي للتقرير الوارد في الملحق الرابع فقرة لفت انتباه في تقرير مراجع لمنشأة غير مدرجة، يحتوي على رأي متحفظ ولم يتم الإبلاغ فيه عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

¹² على سبيل المثال، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة 19 من معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، والفقرة 14 من معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص".

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 12)

أ18. يُمكن الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة 12 المكلفين بالحوكمة من العلم والإحاطة بطبيعة أي أمور محددة ينوي المراجع تسليط الضوء عليها في تقريره، ويوفر لهم فرصة للاستيضاح من المراجع عند الضرورة. وعندما يتكرر إدراج فقرة أمر آخر عن أمر معين في تقرير المراجع في ارتباطات متتابة، فقد يقرر المراجع أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ في كل ارتباط، ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين 4، 4أ)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 19(ب)
- معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان 12(ب) و16
- معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة 14

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 4)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرة أمر آخر في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان 12 (ب) و 16
- معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرات 13 و 14 و 16 و 17

الملحق الثالث(*)

(راجع: الفقرة 17)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على قسم للأموال الرئيسية للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى (**)

- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600)¹³ غير منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (***) (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
 - توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
 - بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
 - حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
 - تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹³ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁴

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت الانتباه¹⁵

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمر الرئيسية للمراجعة

الأمر الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في 31 مارس 20×1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)].

¹⁴ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

¹⁵ وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة 16، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسية للمراجعة أو بعده مباشرة، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹⁶

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁶ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة 8أ)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
 - أدى الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق إلى إبداء رأي متحفظ.
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
 - بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.
 - المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
 - لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁷

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في

¹⁷ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

الأوراق المالية قصيرة الأجل القابلة للتداول الخاصة بالشركة مسجلة في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تربط الإدارة هذه الأوراق المالية بسعرها السوقي، ولكنها بدلاً من ذلك أظهرتها بالتكلفة، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه في حالة قيام الإدارة بربط الأوراق المالية القابلة للتداول بسعرها السوقي، لكانت الشركة قد قامت بإثبات خسارة غير محققة بمبلغ ××× في قائمة الدخل الشامل للسنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ الدفترى للأوراق المالية في قائمة المركز المالي بنفس المبلغ في 31 ديسمبر 20×1، وكان سيتم تخفيض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ××× و ××× و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

لفت انتباه - تأثيرات الحريق

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹⁸

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁸ خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (710): المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (710)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (710)

المعلومات المقارنة

الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرات

	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
3-2	طبيعة المعلومات المقارنة
4	تاريخ السريان
5	الأهداف
6	التعريفات
	المتطلبات
9-7	إجراءات المراجعة
19-10	عملية التقرير عن المراجعة
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	إجراءات المراجعة
13أ-2أ	عملية التقرير عن المراجعة
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل

ينبغي قراءة معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية. وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع سابق أو عندما تكون غير مراجعة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (510)¹ المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

طبيعة المعلومات المقارنة

2. تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويوجد منهجان عامان مختلفان بشأن مسؤوليات المراجع في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة. ويُحدّد غالباً المنهج الذي سيتم تبنيه عن طريق الأنظمة أو اللوائح، وقد يتم تحديده أيضاً في شروط الارتباط.

3. تتمثل الاختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير عن المراجعة فيما يلي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط؛

(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي المراجع إلى كل فترة يتم عرض قوائم مالية لها.

ويتناول هذا المعيار المتطلبات التي يُعنى بها المراجع في عملية التقرير لكل منهج على حدة.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

5. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المُضمّنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.

التعريفات

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

(أ) المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المُضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الأرقام المقابلة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.

(ج) القوائم المالية المقارنة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمّنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.

¹ معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترة السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

7. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكلٍ مناسب. ولهذا الغرض، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت:
- (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها؛
- (ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقييم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.
8. إذا علم المراجع بوجود تحريفٍ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ المراجعة للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضاً اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (560)². وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.
9. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (580)³، يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه. ويجب عليه أيضاً أن يحصل على إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريفٍ جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة. (راجع: الفقرة 11)

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

10. عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي المراجع إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات 11 و12 و14. (راجع: الفقرة 2)
11. إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على المراجع أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية. وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير المراجع، يجب على المراجع إما:
- (أ) الإشارة لكلٍ من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهريّة؛ أو
- (ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي المراجعة قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها. (راجع: الفقرات 3-5)
12. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقاً رأي غير معدّل، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكلٍ سليم أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على المراجع أن يبدي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً، مُعدّلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرة 6)

² معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات 14-17

³ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة 14

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

13. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة، وقرر المراجع أن يقوم بذلك، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (راجع: الفقرة 7)

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

14. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة 8)⁴

القوائم المالية المقارنة

15. عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المُبدى بشأنها رأي المراجعة. (راجع: الفقرتين 9، 10)

16. عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقاً لمعييار المراجعة (706).⁵ (راجع: الفقرة 11)

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

17. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، فيجب على المراجع، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير،

وذلك ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.

18. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها دون تعديل، فيجب على المراجع إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،⁶ والمطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المراجع أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط. (راجع: الفقرة 12)

⁴ معيار المراجعة (510)، الفقرة 6

⁵ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 8

⁶ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 13

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

19. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة 13)⁷

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

الإفادات/المكتوبة (راجع: الفقرة 9)

1. أ. في حالة القوائم المالية المقارنة، يتم طلب الإفادات المكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأي المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم طلب الإفادات المكتوبة للقوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي المراجع يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المراجع إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة.

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

عدم الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة 10)

2. أ. لا يشير رأي المراجع إلى الأرقام المقابلة، لأن رأي المراجع يكون عن القوائم المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الذي لم يتم علاجه في تقرير المراجع عن الفترة السابقة (راجع: الفقرة 11)

3. أ. عندما يتضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ويتم علاج الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل والمحاسبة أو الإفصاح عنه بشكلٍ سليم في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فلا حاجة للإشارة إلى التعديل السابق في رأي المراجع عن الفترة الحالية.

4. أ. عندما يكون رأي المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما تم إبداءه سابقاً، رأياً معدلاً، فإن الأمر الذي لم يتم علاجه والذي نشأ عنه التعديل قد لا يكون ذا صلة بأرقام الفترة الحالية. ومع ذلك، فقد يتطلب الأمر إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إبداء رأي معارض (حسب مقتضى الحال) في القوائم المالية للفترة الحالية بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

5. أ. يحتوي المثالان التوضيحيان 1 و 2 في الملحق على أمثلة توضيحية لتقرير المراجع إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة رأياً معدلاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

التحريف في القوائم المالية للفترة السابقة (راجع: الفقرة 12)

6. أ. عندما لا يتم تعديل القوائم المالية المحرّفة للفترة السابقة، ولا يُعاد إصدار تقرير المراجع، لكن الأرقام المقابلة يتم إعادة عرضها بشكلٍ سليم أو يتم تقديم إفصاحات مناسبة في القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن تقرير المراجع عندئذٍ فقرة لفت انتباه تصف الظروف وتشير إلى الموضوع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحوٍ وافي (انظر معيار المراجعة (706)).

⁷ معيار المراجعة (510)، الفقرة 6

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة 13)

7أ. يحتوي المثال التوضيحي (3) في الملحق على مثال توضيحي لتقرير المراجع إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا يوجد نظام أو لائحة تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة.

القوائم المالية غير المراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة 14)

8أ. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (705)⁸ بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المراجع أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)⁹.

القوائم المالية المقارنة

الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة 15)

9أ. نظراً لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية لكل من الفترات المعروضة، فإن المراجع قد يُبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً أو يمتنع عن إبداء رأي، أو يُضَمِّن فقرة لفت انتباه فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر، فيما يُبدي رأياً مختلفاً في القوائم المالية لفترة أخرى.

10أ. يحتوي المثال التوضيحي (4) في الملحق على مثال لتقرير المراجع إذا طُلب منه إعداد تقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية، وكانت الفترة السابقة تتضمن رأياً معدلاً ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

اختلاف الرأي في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي تم إبدائه سابقاً (راجع: الفقرة 16)

11أ. عندما يتم التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، فإن الرأي الذي يتم إبدائه عن القوائم المالية للفترة السابقة قد يختلف عن الرأي الذي تم إبدائه سابقاً، وذلك إذا علم المراجع بظروف أو أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة السابقة خلال سير المراجعة للفترة الحالية. وفي بعض الدول قد يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير إضافية تهدف إلى منع الاعتماد مستقبلاً على تقرير المراجع الصادر سابقاً عن القوائم المالية لفترة سابقة.

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة 18)

12أ. قد لا يكون المراجع السابق قادراً على إعادة إصدار تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة، أو قد لا تكون لديه رغبة في ذلك. ويمكن أن تشير فقرة أمر آخر يتم إضافتها في تقرير المراجع إلى أن المراجع السابق قد أصدر تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة قبل تعديلها. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا تم التعاقد مع المراجع لمراجعة التعديل وحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بحيث أصبح راضياً عن مدى مناسبة التعديل، فإن تقرير المراجع يمكن أن يتضمن أيضاً الفقرة التالية:

في إطار مراجعتنا للقوائم المالية لعام 20×2، راجعنا أيضاً التعديلات المبينة في الإيضاح X التي طُبقت لتعديل القوائم المالية لعام 20×1. وفي رأينا، فإن هذه التعديلات تُعد مناسبة وقد طُبقت بشكلٍ سليم. ونحن لم نتعاقد لمراجعة أو فحص أو تطبيق أي إجراءات تتعلق بالقوائم المالية للشركة لعام 20×1 بخلاف ما يتعلق بالتعديلات، وبالتالي فإننا لا نبدي رأياً أو أي شكلٍ آخر من أشكال التأكيد بشأن القوائم المالية لعام 20×1 ككل.

القوائم المالية غير المراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة 19)

13أ. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (705) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في

⁸ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

⁹ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة 701.

الملحق (*)

(راجع: الفقرات 5١، 7١، 10١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل (**)

المثال التوضيحي (1): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600)¹⁰ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية (***)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (***) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).¹¹
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية، وتتطلب تعديلاً على رأي المراجع بشأن أرقام الفترة الحالية.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).¹²
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹⁰ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

**** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

¹¹ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

¹² معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹³

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ويأتي ذلك نتيجة لقرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة، مما جعلنا نتحفظ في رأينا بشأن مراجعة القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة 5% للمباني و20% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ××× في سنة 20×1، وبـ××× في سنة 20×0، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ××× في سنة 20×1 وبـ××× في سنة 20×0، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ××× في سنة 20×1 وبـ××× في سنة 20×0.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد فیننا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة¹⁴

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700)¹⁵ - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

¹³ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير.

¹⁴ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

¹⁵ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تعدد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير جوهرية، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي المراجع بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهرية فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁶

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا على الأرقام المقابلة، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

¹⁶ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

نظراً لأننا تعاقدنا على المراجعة مع الشركة خلال عام 20×0، فلم نتمكن من حضور جرد المخزون الفعلي في بداية تلك الفترة، ولم نتمكن كذلك من الوصول عن طريق وسائل بديلة إلى قناعة بشأن كميات المخزون. ونظراً لأن مخزون أول الفترة يؤثر على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المحتجزة أول الفترة يمكن أن تكون ضرورية لسنة 20×0. وعليه، فقد تم تعديل رأينا في مراجعة القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0. ورأينا في القوائم المالية للفترة الحالية مُعدَّلٌ أيضاً بسبب التأثير المحتمل لهذا الأمر على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية¹⁷

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁷ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
- ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية¹⁸

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

¹⁸ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×0، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في 31 مارس 20×1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720) - انظر المثال التوضيحي (1) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (720)]¹⁹

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁰

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

¹⁹ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

²⁰ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (4): القوائم المالية المقارنة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو عرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- مطلوب من المراجع التقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية لكل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي المراجع.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²¹

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمتي المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1 و20×0، وقائمتي الدخل الشامل، وقائمتي التغيرات في حقوق الملكية، وقائمتي التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 و20×0، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنتين

²¹ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المنتهيين في هذين التاريخين، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة 5% للمباني و20% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ 20×1 في سنة 20×1، وبـ 20×× في سنة 20×0، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ 20×× في سنة 20×1 وبـ 20×× في سنة 20×0، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ 20×× في سنة 20×1 وبـ 20×× في سنة 20×0.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²²

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²² خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان ”بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين“. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (720): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (720)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (720)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

9-1 نطاق هذا المعيار

10 تاريخ السريان

11 الأهداف

12 التعريفات

المتطلبات

13 الحصول على المعلومات الأخرى

15-14 قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

16 الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

19-17 الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

20 الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

24-21 التقرير

25 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

10أ-11 التعريفات

22أ-11أ الحصول على المعلومات الأخرى

38أ-23أ قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

..... الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن

43أ-39أ المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

50أ-44أ الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

51أ الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

59أ-52أ التقرير

الملحق الأول: أمثلة لمبالغ أو بنود أخرى يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة مستنداً واحداً أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.
2. تمت صياغة هذا المعيار في سياق اضطلاع مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن أهداف المراجع في هذا المعيار تُفهم في سياق الأهداف العامة للمراجع المنصوص عليها في الفقرة 11 من معيار المراجعة (200).¹ وتهدف المتطلبات في معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولا يغطي رأي المراجع في القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من المراجع الحصول على أدلة مراجعة تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية.
3. يتطلب هذا المعيار من المراجع قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وقد يقوض أي من ذلك من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضاً بصورة غير ملائمة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعد لهم تقرير المراجع.
4. قد يساعد هذا المعيار أيضاً المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة² التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.
5. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنوداً أخرى المقصد منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، والمبالغ أو البنود الأخرى التي حصل المراجع على معرفة بشأنها عند المراجعة، أو المقصد منها أن تلخص هذه المبالغ أو البنود، أو توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن المعلومات الأخرى أيضاً أموراً أخرى.
6. إن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (بخلاف مسؤوليات التقرير المنطبقة) تنطبق بغض النظر عما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره أو بعده.
7. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:
 - (أ) الإعلانات الأولية عن المعلومات المالية؛ أو
 - (ب) وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.
8. لا تمثل مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار ارتباطاً تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض على المراجع التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى.
9. قد يفرض نظام أو لائحة التزامات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

11. تتمثل أهداف المراجع، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

¹ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

² الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة 2/111

- (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛
- (ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة؛
- (ج) الاستجابة بشكلٍ مناسب عندما يحدد المراجع أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛
- (د) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

12. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
- (أ) التقرير السنوي: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وأفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات 11-5)
- (ب) تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصّل عنه في المعلومات الأخرى). (راجع: الفقرتين 6، 7)
- (ج) المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات 8-10)

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

13. يجب على المراجع: (راجع: الفقرات 11-22)
- (أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة التي تخطط المنشأة لإصدار تلك المستندات بها والتوقيت المقرر لهذا الإصدار؛
- (ب) أن يضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع على النسخة النهائية من المستندات التي تشكل التقرير السنوي؛
- (ج) أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها للمراجع عند توفرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع المراجع إكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار، وذلك عندما تكون المستندات المحددة في البند (أ) لن يتم إتاحتها كلها أو بعضها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة 22)

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

14. يجب أن يقرأ المراجع المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين 23، 24)
- (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ مختارة أو غيرها من البنود الواردة في المعلومات الأخرى (المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات 25-29)

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. في سياق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند المراجعة. (راجع: الفقرات 30-36)

15. أثناء قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة 14، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً لكل ما يشير إلى أن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري. (راجع: الفقرات 24، 37، 38)

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

16. إذا حدد المراجع أنه يوجد على ما يبدو عدم اتساق جوهري (أو علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري)، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن ينفذ، عند اللزوم، إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان: (راجع: الفقرات 39-43)

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو

(ج) فهم المراجع للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

17. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة:

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على المراجع تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ومطالبهم بإجراء التصحيح.

18. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، ولم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، فيجب على المراجع اتخاذ تصرف مناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرة 44)

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالكيفية التي يخطط بها المراجع لمعالجة التحريف الجوهري في تقريره (انظر الفقرة 22(هـ)(2)): أو (راجع: الفقرة 45)

(ب) الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرتين 46، 47)

19. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيجب عليه:

(أ) تنفيذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف القائمة إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة 48)

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في ضوء الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، سعياً للفت انتباه المستخدمين المعد لهم تقرير المراجع، بشكلٍ مناسب، للتحريف الجوهري غير المصحح. (راجع: الفقرتين 49، 50)

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

20. إذا خلص المراجع، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين 14 و15، إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو إذا كان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكلٍ مناسب وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة 51)

التقرير

21. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، عندما يكون واقع الحال في تاريخ التقرير أن المراجع:

(أ) قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛ أو

(ب) قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة. (راجع: الفقرة 52)

22. عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير المراجع قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة 21، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة 53أ)

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً لما يلي:

1. المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

2. المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛

(ج) عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن المراجع لا يبدي (أو لن يُبدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها؛

(د) وصفاً لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقارير عنها، حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار؛

(هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إمّا:

1. عبارة تفيد بأن المراجع ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو

2. عبارة تصف التحريف الجوهرى غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهرى غير مصحح في المعلومات الأخرى.

23. عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعييار المراجعة (705)،³ فيجب عليه أن ينظر فيما يترتب على الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي من آثار في العبارة المطلوبة في الفقرة 22(هـ). (راجع: الفقرات 54-58أ)

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة

24. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقرير المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) إلا إذا تضمن التقرير، كحد أدنى: (راجع: الفقرة 59أ)

(أ) تحديداً للمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفاً لمسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛

(ج) عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل المراجع لهذا الغرض.

التوثيق

25. عند تناول متطلبات معيار المراجعة (230)⁴ المنطبقة على هذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضوّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المراجع عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

³ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للمراجعة كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

⁴ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة 12(أ))

1. أ. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة محتوى التقرير السنوي للمنشآت في دولة معينة، والاسم الذي يجب أن يُشار به إليه؛ ومع ذلك، فإن المحتوى والاسم قد يختلفان داخل الدولة الواحدة ومن دولة لأخرى.
2. أ. يُعد التقرير السنوي عادةً على أساس سنوي. ومع ذلك، فعندما تكون القوائم المالية محل المراجعة مُعدّة لفترة أقل من سنة أو أكثر منها، فيمكن أيضاً إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية.
3. أ. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويُشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تُعد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في صورة مستنديين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:
 - تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة).
 - بيان رئيس مجلس الإدارة.
 - بيان حوكمة الشركة.
 - تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.
4. أ. قد يُتاح التقرير السنوي للمستخدمين في شكل مطبوع أو إلكتروني، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد يستوفي مستند ما (أو مجموعة من المستندات) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن طريقة إتاحتها للمستخدمين.
5. أ. يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثمّ لا تُعدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:
 - تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية.
 - تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.
 - تقارير الاستدامة.
 - تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
 - تقارير المسؤولية عن المنتج.
 - تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.
 - تقارير حقوق الانسان.

تحريف المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 12(ب))

- 6أ. عندما يتم الإفصاح عن أمر معين في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى قد تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية لسلامة فهم ذلك الأمر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي تستخدمه الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.
- 7أ. يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية في إطار قابل للتطبيق على المعلومات الأخرى، وإذا كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطاراً مرجعياً للمراجع عند إصدار الأحكام عن الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. إلا أنه في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقها على المعلومات الأخرى. وفي مثل هذه الظروف، توفر الخصائص الآتية للمراجع إطاراً مرجعياً في تحديد ما إذا كان تحريف المعلومات الأخرى يُعدّ جوهرياً:
- أن يتم النظر للأهمية النسبية في سياق الاحتياجات المشتركة من المعلومات للمستخدمين كمجموعة واحدة. ومن المتوقع أن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي القوائم المالية، وعلى هذا النحو يمكن توقع أن المستخدمين سيقرؤون المعلومات الأخرى لتوفير سياق للقوائم المالية.
 - أن تأخذ الأحكام بشأن الأهمية النسبية في الحسبان الظروف الخاصة بالتحريف، مع مراعاة ما إذا كان المستخدمون سيتأثرون بالتحريف غير المصحح. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
 - أن تشمل الأحكام بشأن الأهمية النسبية على كل من الاعتبارات النوعية والكمية. وبناءً عليه، قد تأخذ مثل تلك الأحكام في الحسبان طبيعة أو حجم البنود التي تتناولها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 12(ج))

- 8أ. يحتوي الملحق الأول على أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى.
- 9أ. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة، ولكن يسمح بوضعها خارج القوائم المالية.⁵ ولأن مثل هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تشكل جزءاً من القوائم المالية. وبالتالي، لا تمثل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.
- 10أ. لا تمثل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) معلومات أخرى حسب التعريف الوارد في هذا المعيار.

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 13)

- 11أ. يكون تحديد المستند الذي يمثل التقرير السنوي أو المستندات التي يتشكل منها ذلك التقرير، واضحاً غالباً استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة. وفي العديد من الحالات، ربما تكون الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قد أصدرت وفقاً لما جرت عليه العادة حزمة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو ربما تكون قد آلت على نفسها القيام بذلك. إلا أنه في بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي المستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي. وفي مثل هذه الحالات، يُعد توقيت المستندات والغرض منها (والمستهدفين باستخدامها) من الأمور التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع للمستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي.
- 12أ. عندما تتم ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى الأنظمة أو اللوائح (مثلما قد يحدث عندما توجد في دولة معينة أكثر من لغة رسمية)، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة (على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة مدرجة في أكثر من دولة)، فقد تكون هناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان أحد "التقارير السنوية"، أو أكثر من تقرير منها، تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد توفر الأنظمة أو اللوائح المحلية المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.
- 13أ. الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن إعداد التقرير السنوي. ويمكن أن يتصل المراجع بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة بشأن ما يلي:

⁵ على سبيل المثال، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي (7) "الأدوات المالية: الإفصاحات" بأن يتم إدراج إفصاحات معينة تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية في القوائم المالية، أو بتضمين هذه الإفصاحات عن طريق وضع إحالات مرجعية في القوائم المالية إلى بعض القوائم الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية وفي نفس الوقت.

- توقعات المراجع فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك أية مجموعة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع، بحيث يستطيع المراجع إنجاز الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل تاريخ تقريره، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، ففي أقرب وقت ممكن عملياً، وعلى أية حال يجب أن يكون ذلك قبل إصدار المنشأة لتلك المعلومات.
 - الآثار المحتملة المترتبة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.
- 14أ. قد تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة 13أ مناسبة بشكل خاص، على سبيل المثال:
- عند تنفيذ ارتباط مراجعة لأول مرة.
 - عندما يكون هناك تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
 - عندما يكون من المتوقع أن يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.
- 15أ. عندما يتعين أن يقوم المكلفون بالحوكمة باعتماد المعلومات الأخرى قبل إصدارها من المنشأة، فإن النسخة النهائية من مثل هذه المعلومات الأخرى هي تلك التي تم اعتمادها من المكلفين بالحوكمة للإصدار.
- 16أ. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مستند واحد يتم إصداره، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو ممارسات التقرير الخاصة بالمنشأة، بعد فترة وجيزة من فترة التقرير المالي للمنشأة بحيث يكون متاحاً للمراجع قبل تاريخ تقرير المراجع. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار مثل هذا المستند حتى وقت لاحق، أو قد يتم إصداره في وقت تختاره المنشأة. وقد تكون هناك أيضاً ظروف يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مجموعة من المستندات، يخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات تقرير مختلفة من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.
- 17أ. في تاريخ تقرير المراجع، قد تكون هناك ظروف تأخذ عندها المنشأة في الحسبان إعداد مستند قد يكون جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري لأصحاب المصالح) ولكن لا يكون باستطاعة الإدارة أن تؤكد للمراجع غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند. وإذا كان المراجع غير قادر على التأكد من غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند، فإن المستند لا يعد معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.
- 18أ. يمكن الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع من القيام بأي تعديلات يتبين أنه من الضروري إجراؤها على القوائم المالية، أو على تقرير المراجع، أو على المعلومات الأخرى قبل صدورها. وقد يشير خطاب ارتباط المراجعة⁶ إلى اتفاق مع الإدارة على أن تتيح المعلومات الأخرى للمراجع في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع.
- 19أ. عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرة من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي سينفذ عليها المراجع الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل المراجع أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكل مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكل مناسب.
- 20أ. لا يوجد ما يمنع المراجع من تأريخ أو إصدار تقريره في حالة عدم حصوله على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.
- 21أ. عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، لا يُطالب المراجع بتحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين 6 و 7 من معيار المراجعة (560).⁷
- 22أ. يضع معيار المراجعة (580)⁸ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن استخدام الإفادات المكتوبة. ويتمثل الهدف من الإفادة المكتوبة، التي تتطلب الفقرة 13(ج) الحصول عليها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لن تكون متاحة إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، في دعم قدرة المراجع على

⁶ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 24أ

⁷ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"

⁸ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه من المفيد طلب الحصول على إفادات مكتوبة أخرى تفيد، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت المراجع بجميع المستندات المتوقع أن تصدرها والتي قد تشكل منها المعلومات الأخرى؛
- أن القوائم المالية وأي معلومات أخرى حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره تُعد متسقة مع بعضها، وأن المعلومات الأخرى لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية؛
- أن الإدارة تعترم إعداد وإصدار المعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره، والتوقيت المتوقع لذلك الإصدار.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرة 14، 15)

23أ. يُعد المراجع مطالباً بموجب معيار المراجعة (200)⁹ بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني. ويتضمن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، على سبيل المثال، إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه للمعلومات التي قد تكون غير متسقة مع:

(أ) القوائم المالية؛ أو

(ب) المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

24أ. وفقاً لمعيار المراجعة (220)¹⁰، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بتحمل المسؤولية عن توجيه ارتباط المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وفي سياق هذا المعيار، فإن العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أعضاء فريق الارتباط المناسبين لمعالجة متطلبات الفقرتين 14 و15، تشمل ما يلي:

- الخبرة النسبية لأعضاء فريق الارتباط.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط الذي سيتم تكليفهم بالمهام لديهم المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.
- درجة الحكم التي ينطوي عليها تناول متطلبات الفقرتين 14 و15. فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأعضاء الأقل خبرة في فريق الارتباط بتنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تقويم اتساق المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كان من الضروري في حالة مراجعة المجموعة توجيه استفسارات لمراجع أحد المكونات عند معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك المكون.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية (راجع: الفقرة 14(أ))

25أ. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود الأخرى:

- جداول أو خرائط أو رسوم بيانية تحتوي على معلومات مستخلصة من القوائم المالية.
- إفصاحاً يوفر تفصيلاً أكبر عن رصيد أو حساب يظهر في القوائم المالية، مثل "الإيراد لسنة 20×1 يشمل XXX مليون من المنتج X، وYYY مليون من المنتج Y".
- توضيحات للنتائج المالية، مثل "إجمالي مصروفات البحث والتطوير كان XXX في عام 20×1".

⁹ معيار المراجعة 200، الفقرة 15

¹⁰ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 15(أ)

- 26أ. عند تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، لا يُعد المراجع مطالباً بمقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى، المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها، مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية.
- 27أ. يُعد اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي سيتم المقارنة بينها مسألة حكم مهني. ومن بين العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:
- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يتم عرضه فيه، والتي قد تؤثر على الأهمية التي قد يولمها المستخدمون لهذا المبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
 - في حالة القياس الكمي، الحجم النسبي للمبلغ بالمقارنة مع الحسابات أو البنود التي تتعلق بها الواردة في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى.
 - حساسية المبلغ أو البند الآخر المعين الوارد في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، المدفوعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.
- 28أ. يُعدّ تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي تتناول المتطلب الوارد في الفقرة 14(أ) مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباطاً تأكيدياً بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:
- مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تكون هي نفس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
 - مقارنة الكلمات المستخدمة والأخذ في الحسبان أهمية الاختلافات في الصيغة المستخدمة، وما إذا كانت تلك الاختلافات تعني ضمناً معاني مختلفة، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تُعطي نفس معنى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
 - الحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ في المعلومات الأخرى والمبلغ في القوائم المالية والقيام بما يلي:
 - مقارنة البنود الواردة في المطابقة مع القوائم المالية والمعلومات الأخرى؛
 - التحقق مما إذا كانت العمليات الحسابية داخل المطابقة دقيقة حسابياً.
- 29أ. يتضمن تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، تقويم طريقة عرضها مقارنةً بالقوائم المالية، عندما يكون ذلك ملائماً بالنظر لطبيعة المعلومات الأخرى.
- النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (راجع: الفقرة 14(ب))
- 30أ. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود لها علاقة بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (بخلاف تلك الواردة في الفقرة 14(أ)). وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود:
- إفصاحاً عن الوحدات المنتجة، أو جدولاً يلخص ذلك الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
 - إفادة بأن "الشركة استحدثت المنتج X والمنتج Y خلال العام".
 - ملخصاً لمواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثل "مركز العمليات الرئيسي للمنشأة يقع في الدولة X، وتوجد أيضاً عمليات في الدولتين Y و Z".
- 31أ. تشمل المعرفة التي يحصل عليها المراجع أثناء تنفيذ المراجعة فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية في المنشأة، الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (315).¹¹ ويحدد معيار المراجعة (315) الفهم المطلوب من المراجع، والذي يتضمن بعض الأمور مثل التوصل إلى فهم لما يلي:
- (أ) عوامل الصناعة والتنظيم والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة؛
- (ب) طبيعة المنشأة؛

¹¹ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان 11 و 12

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية؛

(د) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة؛

(و) الرقابة الداخلية للمنشأة.

32أ. قد تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي لها طابع مستقبلي. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

33أ. عند النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، قد يركز المراجع على تلك الأمور الواردة في المعلومات الأخرى والتي على قدرٍ كافٍ من الأهمية بحيث إن أي تحريف في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بتلك الأمور قد يكون جوهرياً.

34أ. فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، فإن تذكر المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة قد يكون كافياً لتمكين المراجع من النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وكلما زادت خبرة المراجع ودرايته بالجوانب الرئيسية للمراجعة، زادت احتمالية أن يكون تذكر المراجع للأمور ذات الصلة كافياً. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قادراً على النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، دون الحاجة لاتخاذ مزيد من التصرفات، في ضوء تذكر المراجع للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو نتائج الإجراءات التي تم القيام بها أثناء المراجعة، مثل قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

35أ. قد يحدد المراجع أن الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين هو أمر مناسب كأساس لنظر المراجع فيما إذا كان يوجد عدم اتساق جوهري. فعلى سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى التوقف المخطط لخط إنتاج رئيسي، فإن المراجع على الرغم من علمه بهذا التوقف، قد يقوم بتوجيه استفسارات إلى أعضاء فريق الارتباط المعنيين الذين نفذوا إجراءات المراجعة في هذا المجال لدعم نظر المراجع فيما إذا كان الوصف غير متسق بشكلٍ جوهري مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.
- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل مهمة لدعوى قضائية تم تناولها أثناء المراجعة، ولكن لم يستطع المراجع تذكرها على نحو كافٍ، فقد يكون من الضروري الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة الذي يحتوي على ملخص لهذه التفاصيل.

36أ. يُعد رجوع المراجع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة ومدى ذلك الرجوع، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين، مسألة حكم مهني. ومع ذلك، قد لا يكون من الضروري للمراجع الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين عن أي أمر وارد في المعلومات الأخرى.

الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة 15)

37أ. قد تتضمن المعلومات الأخرى مناقشة للأمور غير المتعلقة بالقوائم المالية، وقد تمتد أيضاً إلى ما هو أبعد من المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الأخرى قوائم عن انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من المنشأة.

38أ. إن الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تدل على أنه يوجد، فيما يبدو، تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة يساعد المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات أخرى يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات مُعدة

بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية أو تحجبها بحيث تكون تلك المعلومات الأخرى مضللة.¹² ويحتمل أن يؤدي الانتباه الدائم للإشارات الأخرى تدل فيما يبدو على وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى إلى تعرف المراجع على أمور، مثل:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضو فريق الارتباط الذي يقرأ تلك المعلومات الأخرى، فضلاً عن المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، التي تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛ أو
- عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى الذي يدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري.

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة 16)

39أ. قد تتضمن مناقشة المراجع مع الإدارة حول عدم الاتساق الجوهري (أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس إفادتها في المعلومات الأخرى. واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، قد يقتنع المراجع بأن المعلومات الأخرى غير محرفة بشكلٍ جوهري. فعلى سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة إلى وجود أسباب معقولة وكافية للاختلافات الوجيهة في الاجتهاد.

40أ. وفي المقابل، قد توفر المناقشة مع الإدارة المزيد من المعلومات التي تدعم استنتاج المراجع بشأن وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى.

41أ. قد تكون مخالفة المراجع للإدارة في الأمور الاجتهادية أصعب من مخالفته لها في الأمور التي تمثل حقائق بشكل أكبر. ومع ذلك، فقد تكون هناك ظروف يخلص فيها المراجع إلى أن المعلومات الأخرى تحتوي على إفادات لا تتسق مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وقد تثير هذه الظروف شكوكاً حول المعلومات الأخرى أو القوائم المالية أو المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

42أ. نظراً لاتساع نطاق التحريفات الجوهرية المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ومدى الإجراءات الأخرى التي قد ينفذها المراجع لاستنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى هما من الأمور التي تعود إلى الحكم المهني للمراجع بحسب الظروف القائمة.

43أ. عندما يوجد أمر ما غير متعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، فإن المراجع قد لا يكون قادراً على إجراء تقييم كامل لردود الإدارة على استفساراته. ومع ذلك، واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، أو بعد التغييرات التي تجرئها الإدارة على المعلومات الأخرى، قد يقتنع المراجع بأن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري. وعندما لا يكون المراجع قادراً على استنتاج أن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود، أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري، فإنه قد يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل (على سبيل المثال، أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو مستشار قانوني). وفي حالات معينة، وبعد الأخذ في الحسبان الردود المتحصل عليها من التشاور مع الإدارة، قد لا يكون المراجع قادراً على استنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أم لا. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المراجع عندئذٍ واحد أو أكثر مما يلي:

- استشارة المستشار القانوني للمراجع؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، على سبيل المثال ما إذا كان سيتم وصف الظروف عندما يوجد قيد مفروض من الإدارة؛ أو
- الانسحاب من المراجعة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 18)

44أ. تُعد التصرفات التي يتخذها المراجع في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، مسألة حكم مهني للمراجع. وقد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمكلفون بالحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك المراجع في وجود نية للتضليل. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من

¹² الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، الفقرة 2/111

المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير مهنية أخرى إبلاغ الأمر لسلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معنية.

الأثار المترتبة في عملية التقرير (راجع: الفقرة 18(أ))

45. في حالات نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الجوهرى في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكل عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة 18(ب))

46. قد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الجوهرى في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات التي تم الحصول عليها منهم أثناء المراجعة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة 18(ب))

47. قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً في القطاع العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يصدر المراجع تقريراً إلى السلطة المعنية يذكر فيه تفاصيل الأمر، أو قد يتخذ تصرفات أخرى مناسبة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهرى في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 19)

48. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهرى في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، وقد تم تصحيح ذلك التحريف الجوهرى، فإن إجراءات المراجع اللازمة في ظل الظروف القائمة تتضمن تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه (وفقاً للفقرة 17(أ)) وقد تتضمن مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، إذا كانت قد صدرت سابقاً، لإبلاغهم بالتعديل.

49. في حالة عدم موافقة المكلفين بالحوكمة على إعادة النظر في المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ التصرف المناسب سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدِّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهرى غير المصحح، يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن حقوقه والتزاماته القانونية.

50. عندما يظل التحريف الجوهرى للمعلومات الأخرى دون تصحيح، فإن التصرفات المناسبة التي قد يتخذها المراجع سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدِّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهرى غير المصحح، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح بذلك، تتضمن على سبيل المثال:

- تقديم تقرير مراجع جديد أو معدل للإدارة، بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة 22، ومطالبة الإدارة بتقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين المُعدِّ لهم تقرير المراجع. وعند القيام بذلك، قد يحتاج المراجع إلى النظر في التأثير، إن وجد، على تاريخ تقرير المراجع الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير المراجعة أو في ضوء الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وقد يقوم المراجع أيضاً بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم التقرير الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛ أو
- لفت انتباه المستخدمين المُعدِّ لهم تقرير المراجع إلى التحريف الجوهرى في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، عن طريق تناول الأمر في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين)؛ أو
- إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بالتحريف الجوهرى غير المصحح؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في استمرار الارتباط (انظر أيضاً الفقرة 46).

الاستجابة عند وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة 20)

51. عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة لها آثار مترتبة في:

- فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، مما قد يشير إلى الحاجة إلى إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.¹³
- مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.¹⁴
- مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.¹⁵

عملية التقرير (راجع: الفقرات 21-24)

52أ. لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحدد في تقريره المعلومات الأخرى التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، من أجل توفير المزيد من الشفافية بشأن المعلومات الأخرى الخاضعة لمسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار. وقد يرى المراجع أنه من المناسب القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على أن تؤكد للمراجع أن هذه المعلومات الأخرى ستصدر بعد تاريخ تقريره.

عبارات توضيحية (راجع: الفقرتين 21، 22)

53أ. يتضمن الملحق الثاني أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" في تقرير المراجع.

الأثار المترتبة في عملية التقرير عندما يكون رأي المراجع في القوائم المالية متحفظاً أو معارضاً (راجع: الفقرة 23)

54أ. قد لا يكون لرأي المراجع المتحفظ أو المعارض في القوائم المالية تأثير على العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 22(هـ) إذا كان الأمر المتعلق به تعديل رأي المراجع لم يتم تضمينه أو تناوله بطريقة أخرى في المعلومات الأخرى، ولم يكن للأمر تأثير على أي جزء من المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للرأي المتحفظ في القوائم المالية بسبب عدم الإفصاح عن أجور أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أي آثار مترتبة في عملية التقرير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار مترتبة في عملية التقرير كما هو موضح في الفقرات 55أ-58.

الرأي المتحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

55أ. في الحالات التي يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى أيضاً مُحرَفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الرأي المتحفظ بسبب قيد على النطاق

56أ. عندما يكون هناك قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية، فإن المراجع لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن هذا الأمر. وفي هذه الظروف، قد يكون المراجع غير قادر على استنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن المراجع قد يحتاج إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 22(هـ) للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة في المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به رأي المراجع المتحفظ في القوائم المالية حسبما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك يتعين على المراجع التقرير عن أي تحريفات جوهرية أخرى غير مصححة يتم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

الرأي المعارض

57أ. إن إبداء رأي معارض في القوائم المالية فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الرأي المعارض لا يبرر عدم التقرير في تقرير المراجع وفقاً للفقرة 22(هـ)(2) عن التحريفات الجوهرية التي اكتشفها المراجع في المعلومات الأخرى. وعندما يتم إبداء رأي معارض في القوائم المالية، فقد يحتاج المراجع إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة 22(هـ) بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن

¹³ معيار المراجعة (315)، الفقرات 11 و31 و1

¹⁴ معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

¹⁵ معيار المراجعة (560)، الفقرتان 10 و14

المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى مُحَرَّفَة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الامتناع عن إبداء رأي

58أ. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يؤدي إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وتبعاً لذلك، يتطلب معيار المراجعة (705) ألا يتضمن تقرير المراجع في تلك الظروف قسماً يتناول متطلبات التقرير التي بموجب هذا المعيار.

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة 24)

59أ. يوضح معيار المراجعة (200)¹⁶ أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال، فقد يلتزم المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة في تقريره تختلف عن تلك الموضحة في هذا المعيار. ويعزز الاتساق في تقرير المراجع، عندما تكون عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، المصادقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. وعندما تكون الاختلافات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية لإعداد التقرير وبين هذا المعيار متعلقة فقط بالتنسيق والصيغة في تقرير المراجع، وعندما يتضمن تقرير المراجع كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة 24، يمكن أن يشير تقرير المراجع عندئذ إلى المعايير الدولية للمراجعة. وبناءً عليه، يُعد المراجع في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المراجع محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية.

¹⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 57أ

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين 14، 8)

أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة.

المبالغ

- بنود تلخص النتائج المالية الرئيسية، مثل صافي الدخل وربحية كل سهم وتوزيعات الأرباح وإيرادات المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصروفات التشغيلية.
- بيانات تشغيلية مُختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مناطق التشغيل الرئيسية، أو المبيعات حسب القطاعات الجغرافية أو خطوط الإنتاج.
- بنود خاصة، مثل عمليات استبعاد الأصول، ومخصصات الدعاوى القضائية، والهبوط في قيمة الأصول، والتعديلات الزكوية والضريبية، ومخصصات الحفاظ على البيئة، ومصروفات إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات عن السيولة والموارد الرأسمالية، مثل النقد ومعادلات النقد، والأوراق المالية القابلة للتداول، وتوزيعات الأرباح؛ والديون والإيجار الرأسمالي، والتزامات حقوق الأقلية.
- النفقات الرأسمالية حسب كل قطاع أو قسم.
- المبالغ التي تنطوي عليها ترتيبات خارج قائمة المركز المالي، والتأثيرات المالية ذات الصلة.
- المبالغ التي تنطوي عليها الضمانات والالتزامات التعاقدية، والمطالبات القانونية أو البيئية، والالتزامات المحتملة الأخرى.
- المقاييس أو المعدلات المالية مثل هامش الربح، والعائد على متوسط رأس المال المستخدم، والعائد على متوسط حقوق المساهمين، ومعدل السيولة، ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. وبعض هذه المبالغ قد يكون قابلاً للمطابقة مع القوائم المالية بشكل مباشر.

البنود الأخرى

- تفسيرات للتقديرات المحاسبية المهمة والافتراضات المتعلقة بها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ووصف المعاملات معهم.
- الإعلان عن سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة السلع، ومخاطر تبادل العملات الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة، على سبيل المثال من خلال استخدام العقود الآجلة، وعقود مبادلة معدلات الفائدة، أو غيرها من الأدوات المالية.
- توضيحات لطبيعة الترتيبات خارج قائمة المركز المالي.
- توضيحات للضمانات، والتعويضات، والالتزامات التعاقدية، وحالات الالتزام البيئي أو بموجب الدعاوى القضائية، والالتزامات المحتملة الأخرى، بما في ذلك تقييمات الإدارة النوعية للمخاطر المتعلقة بالمنشأة.
- توضيحات للتغيرات في المتطلبات النظامية أو التنظيمية، كفرض لوائح ضريبية أو بيئية جديدة، التي أثرت بشكلٍ جوهري على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير جوهري على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- تقييمات الإدارة النوعية لتأثيرات معايير التقرير المالي الجديدة التي دخلت حيز النفاذ خلال هذه الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- التوضيحات العامة لبيئة الأعمال والآفاق المستقبلية.
- نظرة عامة على الاستراتيجية.

- توضيحات لاتجاهات الأسعار السوقية للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين الأقاليم الجغرافية.
- تفسيرات لعوامل معينة تؤثر على القدرة الربحية للمنشأة في قطاعات محددة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات 21، 22، 53)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

- المثال التوضيحي (1): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (4): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (5): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (6): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- المثال التوضيحي (7): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

المثال التوضيحي (1): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) 17 غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو عرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). 18
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701). 19
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²⁰

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

¹⁷ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

¹⁸ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹⁹ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

²⁰ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

[الأمور الرئيسية للمراجعة²¹

الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة²² هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير x،²³ ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَفة بشكلٍ جوهري. وإذا خُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁴

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700)²⁵ - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].²⁶]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²¹ قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

²² خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²³ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

²⁴ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

²⁵ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

²⁶ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (700)، الفقرة 46).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<p>المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</p> <p>لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210). • توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). • تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701). • حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.
--

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية²⁷

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

²⁷ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

الأمر الرئيسي للمراجعة

الأمر الرئيسي للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة²⁸ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى التقرير²⁹ (ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقريرنا عنها)، الذي حصلنا عليه قبل تاريخ تقرير المراجع، والتقرير³⁰، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد ذلك التاريخ.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي، ولن نبدي، أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير³¹، فإذا خُصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و]وصف التصرفات المنطبقة في الدولة.[³⁰

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية³¹

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].³²

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

²⁸ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁹ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

³⁰ قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

³¹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

³² يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (700)، الفقرة 46).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<p><u>المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</u></p> <p>لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210). • توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). • المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر. • حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.
--

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة³³ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتتمثل المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها في تاريخ هذا التقرير في [المعلومات الواردة في التقرير X،³⁴ ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفَةً بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلَّصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية³⁵

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

³³ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

³⁴ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

³⁵ خلال هذه الأمتلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (4): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- لم يحصل المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية³⁶

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

³⁶ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة³⁷ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،³⁸ ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]. ومن المتوقع أن يكون التقرير X متاحاً لنا بعد تاريخ هذا التقرير.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لن نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه عندما تصبح متاحة لنا، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفَة بشكلٍ جوهري.

[وعند قراءتنا للتقرير X، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و]وصف التصرفات المنطبقة في الدولة].³⁹

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁴⁰

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معييار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معييار المراجعة (700)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معييار المراجعة (700)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]*

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

³⁷ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

³⁸ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

³⁹ قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله للالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

⁴⁰ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

- المثال التوضيحي (5): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) غير منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
 - توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
 - حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وخلص إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد فیننا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة⁴¹ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X⁴². ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح أدناه، فقد خُصنا إلى وجود تحريف جوهري من ذلك القبيل في المعلومات الأخرى.

[وصف التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى]

[الأمور الرئيسية للمراجعة⁴³

الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701).]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁴⁴

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (1) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].⁴⁵]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

⁴¹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁴² يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

⁴³ قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

⁴⁴ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁴⁵ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (700)، الفقرة 46).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

- المثال التوضيحي (6): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
 - لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرياً، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
 - حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة⁴⁶ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،⁴⁷ ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المتحفظ أعلاه، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبالتالي، فلم نتمكن من استنتاج ما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحرّفة بشكلٍ جوهري فيما يتعلق بهذا الأمر أم لا.

[الأمر الرئيسي للمراجعة⁴⁸

الأمر الرئيسي للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁴⁹

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

⁴⁶ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁴⁷ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

⁴⁸ قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

⁴⁹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].⁵⁰]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء.*]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

⁵⁰ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (700)، الفقرة 46).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

- المثال التوضيحي (7): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.
- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة تُعد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (600) منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
 - القوائم المالية الموحدة محرفة بشكل جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. وبعد التحريف الجوهري منتشر في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (701).
 - حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام 20×1، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة.

ويعوجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من عناصر القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة⁵¹ هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،⁵² ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرِّفةً بشكلٍ جوهري. وإذا خُلصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المعارض أعلاه، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد الشركة (ص) والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. وقد خُلصنا إلى أن المعلومات الأخرى مُحَرِّفةً بشكلٍ جوهري لنفس السبب فيما يتعلق بالمبالغ أو البنود الأخرى الواردة في التقرير X والتي تأثرت بعدم توحيد الشركة (ص).

[الأمر الرئيسي للمراجعة⁵³

الأمر الرئيسي للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسي للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية⁵⁴

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700)]

⁵¹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁵² يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

⁵³ قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

⁵⁴ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو الاسم].⁵⁵

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

⁵⁵ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (700)، الفقرة 46).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (800): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (800)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (800)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية

المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

3-1 نطاق هذا المعيار

4 تاريخ السريان

5 الهدف

7-6 التعريفات

المتطلبات

8 الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

10-9 الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

14-11 الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

4أ-1أ تعريف الإطار ذي الغرض الخاص

8أ-5أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

12أ-9أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

21أ-13أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

ينبغي قراءة معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. تنطبق معايير المراجعة في السلسلة 100-700 على مراجعة القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
2. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (805)¹ اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.
3. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يهدف إلى تناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة في ظل ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

5. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بما يلي:
 - (أ) قبول الارتباط؛
 - (ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛
 - (ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.

التعريفات

6. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
 - (أ) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدّة طبقاً لإطار ذي غرض خاص. (راجع: الفقرة 4أ)
 - (ب) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.² (راجع: الفقرات 1أ-4أ)
7. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض الخاص". وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وتتضمن الإشارة إلى "القوائم المالية ذات الغرض الخاص" ما يتعلق بها من إفصاحات.

¹ معيار المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 13 (أ).

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي

8. يتطلب معيار المراجعة (210) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.³ وعند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات 5-8)
- (أ) الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله؛
- (ب) المستخدمين المستهدفين؛
- (ج) الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

9. يتطلب معيار المراجعة (200) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) ذات الصلة بالمراجعة.⁴ وعند التخطيط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، وتنفيذ المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير المراجعة يتطلب إيلاء اعتبار خاص بحسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات 9-12)
10. يتطلب معيار المراجعة (315) من المراجع أن يتوصل إلى فهم بشأن اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها.⁵ وفي حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأحكام أحد العقود، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأي تفسيرات مهمة للعقد قامت بها الإدارة عند إعداد تلك القوائم المالية. ويكون التفسير مهماً عندما يؤدي تبني تفسير آخر معقول إلى اختلاف جوهري في المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

11. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، يجب على المراجع تطبيق متطلبات معيار المراجعة (700).⁶ (راجع: الفقرات 13-19)

وصف إطار التقرير المالي المنطبق

12. يتطلب معيار المراجعة (700) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ.⁷ وفي حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأحكام عقد ما، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكلٍ كافٍ أي تفسيرات مهمة للعقد الذي أعدت على أساسه القوائم المالية.
13. يتناول معيار المراجعة (700) شكل تقرير المراجع ومحتواه، بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة. وفي حالة إعداد تقرير المراجع عن قوائم مالية ذات غرض خاص:
- (أ) يجب أن يوضح تقرير المراجع أيضاً الغرض الذي من أجله أعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو يشير إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

³ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(أ)

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

⁴ معيار المراجعة (200)، الفقرة 18

⁵ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة 11(ج)

⁶ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

⁷ معيار المراجعة (700)، الفقرة 15

(ب) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية الاختيار من بين عدة أطر للتقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، فإن توضيح مسؤولية الإدارة⁸ عن القوائم المالية يجب أيضاً أن يُشار فيه إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

14. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباهه، تنبه مستخدمي تقرير المراجع إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. (راجع: الفقرتين 20، 21)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإطار ذي الغرض الخاص (راجع: الفقرة 6)

1. أمثلة للأطر ذات الغرض الخاص:

- أساس محاسبة زكوي وضريبي لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الزكوي والضريبي لمنشأة؛ أو
- الأساس النقدي للمقبوضات والمصروفات للمحاسبة عن معلومات التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛ أو
- أحكام التقرير المالي التي تضعها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة؛ أو
- أحكام التقرير المالي لعقد معين، مثل عقد سند، أو اتفاقية قرض، أو منحة مشروع.

2. أ. قد توجد ظروف يستند فيها الإطار ذو الغرض الخاص إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو موضوع بموجب نظام أو لائحة، ولكنه لا يلتزم بكل متطلبات ذلك الإطار. ومثال ذلك، وجود عقد يتطلب إعداد القوائم المالية وفقاً لمعظم، وليس جميع، معايير التقرير المالي للدولة X. وعندما يكون ذلك مقبولاً بحسب ظروف الارتباط، فمن غير المناسب لوصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في القوائم المالية ذات الغرض الخاص أن يفيد بالالتزام الكامل بإطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها أو بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب النظام أو اللائحة. وفي مثال العقد السابق، يمكن أن يشير وصف إطار التقرير المالي المنطبق إلى أحكام التقرير المالي للعقد، بدلاً من الإشارة إلى معايير التقرير المالي للدولة X.

3. أ. وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة 2، فإن الإطار ذو الغرض الخاص قد لا يكون إطار عرض عادل، حتى ولو كان إطار التقرير المالي الذي استند إليه يُعد إطار عرض عادل. وهذا لأن الإطار ذو الغرض الخاص قد لا يلتزم بجميع المتطلبات اللازمة لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية والمنصوص عليها في إطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب نظام أو لائحة.

4. أ. قد تكون القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هي القوائم المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة. وفي مثل هذه الظروف، قد يتم استخدام تلك القوائم المالية من قِبَل مستخدمين آخرين بخلاف هؤلاء الذين يستهدفهم إطار التقرير المالي. وبالرغم من التوزيع واسع النطاق للقوائم المالية في تلك الظروف، تظل تلك القوائم المالية ذات غرض خاص لأغراض معايير المراجعة. وتهدف المتطلبات الواردة في الفقرتين 13 و14 إلى تجنب سوء فهم الغرض الذي أُعدت القوائم المالية من أجله. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.⁹

⁸ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13 (و)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة 8)

- 5أ. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات المالية أحد العوامل الرئيسية في تحديد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.
- 6أ. قد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير التقرير المالي الموضوعية من جهة معترف بها أو مرخص لها بإصدار المعايير للقوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي تلك الحالة، يُفترض أن تكون تلك المعايير مقبولة لذلك الغرض إذا اتبعت تلك الجهة آلية مستقرة وشفافة تشتمل على التشاور ومراعاة وجهات نظر أصحاب المصالح المعنيين. وفي بعض الدول قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص لمنشأة من نوع معين. فعلى سبيل المثال، قد تضع سلطة تنظيمية أحكاماً للتقرير المالي للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص بواسطة هذه المنشأة.
- 7أ. حينما يضاف إلى معايير التقرير المالي المشار إليها في الفقرة 6 متطلبات نظامية أو تنظيمية، فإن معيار المراجعة (210) يتطلب من المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي أوجه تعارض موجودة بين معايير التقرير المالي والمتطلبات الإضافية، ويفرض التصرفات التي سيتم اتخاذها من قبل المراجع في حال وجود مثل هذا التعارض.¹⁰
- 8أ. يمكن أن يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على أحكام عقد تتعلق بالتقرير المالي أو مصادر أخرى بخلاف تلك الموضحة في الفقرتين 6 و7. وفي تلك الحالة، فإن مدى قبول إطار التقرير المالي بحسب ظروف الارتباط يتحدد عن طريق النظر فيما إذا كان الإطار يُظهر السمات التي تتسم بها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة كما هو موضح في الملحق (2) من معيار المراجعة (210). وفي حالة الإطار ذي الغرض الخاص، فإن الوزن النسبي في ارتباط معين لأهمية كل سمة من السمات التي تبديها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة يُعد مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، لأغراض تحديد القيمة لصافي أصول إحدى المنشآت في تاريخ بيعها، ربما يكون المورد والمشتري قد اتفقا على أن التقديرات الحذرة جداً لمخصصات المبالغ مستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها مناسبة لاحتياجاتهما، على الرغم من عدم حيادية تلك المعلومات المالية عند مقارنتها بالمعلومات المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
- الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة 9)
- 9أ. يتطلب معيار المراجعة (200) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسككية ذات الصلة، بما في ذلك تلك التي تخص الاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلبات واردة في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة واردة في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.¹¹
- 10أ. قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير المراجعة عند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص إيلاء اعتبار خاص من جانب المراجع. فعلى سبيل المثال، في معيار المراجعة (320)، تستند الأحكام المتعلقة بالأمر التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.¹² أما في حالة مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن تلك الأحكام تستند إلى النظر في المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.
- 11أ. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، مثل تلك المُعدّة وفقاً لمتطلبات عقد ما، قد تتفق الإدارة مع المستخدمين المستهدفين على الحد الذي إذا لم تتخطاه التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة فإنه لن يتم تصحيحها أو تعديلها بأية صورة أخرى. ولا يُعفى وجود مثل هذا الحد

¹⁰ معيار المراجعة (210)، الفقرة 18

¹¹ معيار المراجعة (200)، الفقرات 14 و18 و22 و23

¹² معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة 2

المراجع من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعييار المراجعة (320) لأغراض التخطيط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، وتنفيذها.

12أ. يتطلب معييار المراجعة (260) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.¹³ ويشير معييار المراجعة (260) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.¹⁴ وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة 11)

13أ. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قوائم مالية ذات غرض خاص. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معييار المراجعة (700) ومعييار المراجعة (705) ومعييار المراجعة (570) ومعييار المراجعة (720) ومعييار المراجعة (706)).¹⁸

تطبيق معييار المراجعة (700) عند التقرير عن قوائم مالية ذات غرض خاص

14أ. توضح الفقرة 11 من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق معييار المراجعة (700) عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي سبيل القيام بذلك، يُعد المراجع مطالباً أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات الخاصة المتناولة في الفقرات 15أ-19أ أدناه.

الاستمرارية

15أ. قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة).¹⁹ وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة²⁰ فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع²¹ إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معييار المراجعة (570) في ظل ظروف الارتباط.

الأمر الرئيسة للمراجعة

16أ. يتطلب معييار المراجعة (700) من المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)²² عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة. ولأغراض مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معييار المراجعة (701) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معييار المراجعة (701) يطبق بكامله.²³

¹³ معييار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

¹⁴ معييار المراجعة (260)، الفقرة 8أ

¹⁵ معييار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

¹⁶ معييار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹⁷ معييار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

¹⁸ معييار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

¹⁹ معييار المراجعة (570)، الفقرة 2

²⁰ معييار المراجعة (700)، الفقرتان 34(ب) و48أ

²¹ معييار المراجعة (700)، الفقرة 39(ب)4.

²² معييار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

²³ معييار المراجعة (700)، الفقرة 31

المعلومات الأخرى

17أ. يتناول معيار المراجعة (720) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على قوائم مالية ذات غرض خاص، أو التي تُرفق بها، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشاهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (720). وفي حالة القوائم المالية المعدة باستخدام إطار ذي غرض خاص، فإن مصطلح "أصحاب مصالح مشاهين" يتضمن المستخدمين المحددين الذين يلي احتياجاتهم من المعلومات المالية تصميم الإطار ذي الغرض الخاص المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (720) تنطبق على مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

18أ. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (700)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً عند مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت المدرجة.²⁴ وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضَيِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت غير المدرجة.

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام

19أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة، في فقرة أمر آخر في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، إلى تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام أو إلى أمر أو أمور تم التقرير عنها فيها (انظر معيار المراجعة (706)).²⁵ فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة 14)

20أ. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، ينبه المراجع مستخدمي تقريره عن طريق تضمين فقرة لفت انتباه توضح أن القوائم المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ولهذا فإنها قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويتطلب معيار المراجعة (706) تضمين هذه الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه"²⁶.

تقييد التوزيع أو الاستخدام (راجع: الفقرة 14)

21أ. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة 14، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المراجع أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، يمكن توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة 14 لتتضمن هذه الأمور الأخرى، مع تعديل عنوان الفقرة تبعاً لذلك. (انظر الأمثلة التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار).

²⁴ معيار المراجعة (700)، الفقرات 45 و56أ-58أ

²⁵ معيار المراجعة (706)، الفقرتان 10 و11

²⁶ انظر الفقرة 9(أ) من معيار المراجعة (706)

الملحق (*)

(راجع: الفقرة 14أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (**)

- المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص). ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.
- لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع واستخدامه.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي عن أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد المؤرخ في 1 يناير 20×1 بين الشركة والشركة (ع) ("العقد").

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييم التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المُشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة

والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁷

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرية متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرية الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.²⁸
- تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرية متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكد جوهرية، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

²⁷ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإخطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

*** توضح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

²⁸ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<p>المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).</p> <p>لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدّة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي. • إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام. • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210). • توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). • ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع. • المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر. • حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة). • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة التضامن (س) (شركة التضامن)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة لشركة التضامن عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً ل [وصف نظام ضريبة الدخل المنطبق].

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن شركة التضامن وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد فیننا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية²⁹

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للأساس المحاسبي الضريبي في الدولة (x)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في شركة التضامن.^(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي (**):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
 - التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية لشركة التضامن.³⁰
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكد جوهرى، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفناً مستقبلياً قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
 - تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

²⁹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* يجب على المراجع أن يسيء هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

** توضح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

³⁰ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701).
- تشير الفقرة "أمر آخر" إلى حقيقة أن المراجع قد أصدر أيضاً تقريراً عن القوائم المالية المعدة من الشركة (س) لنفس الفترة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (6) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20x1، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (6)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (6)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة.]

أمر آخر

لقد أعدت الشركة مجموعة منفصلة من القوائم المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20x1 وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**)، والتي على أساسها أصدرنا تقرير مراجع منفصل لمساهمي الشركة بتاريخ 31 مارس 20x2.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية³¹

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)³²، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة^(***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.
31 خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

32 عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)، وهي المسؤولة عن ..."

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي^(*):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.³³
- تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكد جوهرى، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفناً مستقبلياً قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(**)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* توضح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

³³ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

** ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (805):

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (805)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (805)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

(يسري هذا المعيار على أعمال المراجعة المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
3-1	نطاق هذا المعيار
4	تاريخ السريان
5	الهدف
6	التعريفات
	المتطلبات
9-7	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط
10	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها
17-11	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
4أ-1أ	نطاق هذا المعيار
9أ-5أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط
15أ-10أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها
28أ-16أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير
	الملحق الأول: أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
	الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة، وعن عنصر محدد في قائمة مالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. تُطبَّق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) في السلسلة 100-700 على مراجعة القوائم المالية، ويتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما تُطبَّق على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية. وقد يتم إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقاً لإطار ذي غرض عام أو غرض خاص. وفي حالة الإعداد وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فإن معيار المراجعة (800)¹ ينطبق أيضاً على المراجعة. (راجع: الفقرة 1أ-4أ)
2. لا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع مكون المجموعة، الصادر نتيجة لعمل تم تنفيذه على المعلومات المالية لمكون، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعة (انظر معيار المراجعة (600)).²
3. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يستهدف منه أن يتناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة بحسب ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

4. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة، مرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية في تاريخ معين، يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة هذه المعلومات المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

5. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة التي تُعد ذات صلة بما يلي:
 - (أ) قبول الارتباط؛
 - (ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛
 - (ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

التعريفات

6. لأغراض هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:
 - (أ) "عنصر في قائمة مالية" أو "عنصر" تعني "عنصراً أو حساباً أو بنداً في قائمة مالية"؛
 - (ب) "المعايير الدولية للتقرير المالي" تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة^(**)؛
 - (ج) قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة. وتشتمل الإفصاحات ذات الصلة عادةً على معلومات توضيحية أو أخرى وصفية ذات صلة بالقائمة المالية أو بالعنصر. (راجع: الفقرة 2أ)

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييفها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير

1 معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

2 معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

** يقصد بمصطلح المعايير الدولية للتقرير المالي، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة

7. يتطلب معيار المراجعة (200) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة³ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فإن هذا المتطلب ينطبق أيضاً بغض النظر عما إذا كان المراجع مُكَلَّف أيضاً بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة. وإذا لم يكن المراجع مُكَلَّفاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان من الممكن عملياً مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية وفقاً لمعايير لمراجعة. (راجع: الفقرتين 5، 6أ)

مدى قبول إطار التقرير المالي

8. يتطلب معيار المراجعة (210) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية⁴ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب أن يتضمن هذا ما إذا كان تطبيق إطار التقرير المالي سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات كافية تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر. (راجع: الفقرة 7أ)

شكل الرأي

9. يتطلب معيار المراجعة (210) أن تتضمن شروط الاتفاق على ارتباط المراجعة الشكل المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع⁵ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين 8أ، 9أ)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

10. ينص معيار المراجعة (200) على أن معايير المراجعة قد تمت صياغتها في سياق مراجعة القوائم المالية؛ وأنها يتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما يتم تطبيقها على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى^{6، 7} وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، وتنفيذ هذه المراجعة، يجب على المراجع تكييف جميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات 10أ-15أ)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

11. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (700)⁸، وعند الاقتضاء، معيار المراجعة (800) بعد تكييفهما حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات 16أ-22أ)

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

12. إذا التزم المراجع بتنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة، أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع ارتباط لمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إبداء رأي منفصل لكل ارتباط.

³ معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 18

⁴ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 6(أ)

⁵ معيار المراجعة (210)، الفقرة 10(هـ)

⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 2

⁷ توضح الفقرة 13(و) من معيار المراجعة (200) أن مصطلح "القوائم المالية" يشير عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تحدها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

⁸ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

13. قد يتم نشر القائمة المالية الواحدة التي تمت مراجعتها أو العنصر المحدد الذي تمت مراجعته في إحدى القوائم المالية مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للمنشأة. وإذا استنتج المراجع أن عرض القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية لا يميز هذه القائمة أو هذا العنصر عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح هذا الوضع. ومع مراعاة الفقرتين 15 و16، يجب على المراجع أيضاً أن يميز بين الرأي في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية والرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية. ولا يجوز أن يصدر المراجع تقريره الذي يحتوي على رأيه في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية حتى يكون مقتنعاً بهذا التمييز.

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

14. إذا كان تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة يتضمن:

- (أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعييار المراجعة (705)؛⁹ أو
- (ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعييار المراجعة (706)؛¹⁰ أو
- (ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعييار المراجعة (570)؛¹¹ أو
- (د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (701)؛¹² أو
- (هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (720)؛¹³

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عنهما. (راجع: الفقرات 23أ-27)

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة

15. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن معيار المراجعة (705) لا يسمح للمراجع بتضمين رأي غير معدل في نفس تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة تشكل جزءاً من تلك القوائم المالية أو عن عنصر محدد من تلك القوائم المالية.¹⁴ وهذا لأن مثل هذا الرأي غير المعدل سيتناقض مع الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل. (راجع: الفقرة 28أ)

16. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، ولكن في سياق إجراء مراجعة منفصلة لعنصر محدد في تلك القوائم المالية، رأي المراجع أنه من المناسب مع ذلك إبداء رأي غير معدل عن ذلك العنصر، فلا يجوز للمراجع أن يقوم بذلك إلا إذا:

- (أ) لم توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من القيام بذلك؛
- (ب) تم إبداء ذلك الرأي في تقرير للمراجع لا يتم نشره مع تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي؛
- (ج) كان العنصر لا يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة.

17. لا يجوز للمراجع إبداء رأي غير معدل عن قائمة مالية واحدة من مجموعة كاملة من القوائم المالية إذا كان قد أبدى رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل. وينطبق هذا حتى وإن لم يتم نشر تقرير المراجع عن القائمة المالية الواحدة مع

⁹ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

¹⁰ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

¹¹ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرة 22

¹² معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 13

¹³ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة 22(هـ)(2)

¹⁴ معيار المراجعة (705)، الفقرة 15

تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي. وهذا لأن القائمة المالية الواحدة يفترض أنها تمثل جزءاً كبيراً من تلك القوائم المالية.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 1، 6 (ج))

- 1.1. يعرّف معيار المراجعة (200) مصطلح "المعلومات المالية التاريخية" بأنها معلومات تخص منشأة معينة، مُعبّر عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.¹⁵
- 2.1. يعرّف معيار المراجعة (200) مصطلح "القوائم المالية" بأنها عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبها هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإفصاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.¹⁶ ووفقاً لما هو مذكور في الفقرة 6 (ج)، فإن الإشارة إلى قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.
- 3.1. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية،¹⁷ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، مثل قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. ويقدم هذا المعيار دعماً في هذا الصدد. (يتضمن الملحق الأول أمثلة لهذه المعلومات المالية التاريخية الأخرى).
- 4.1. يُنفذ أي ارتباط تأكيد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000).¹⁸

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة (راجع: الفقرة 7)

- 5.1. يتطلب معيار المراجعة (200) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك التي تخص الاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.¹⁹
- 6.1. إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبينتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به المراجع الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي

¹⁵ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13 (ز)

¹⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 13 (و)

¹⁷ معيار المراجعة (200)، الفقرة 2

¹⁸ معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

¹⁹ معيار المراجعة (200)، الفقرات 14 و18 و22 و23

كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة (570) من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة جدول للمبالغ مستحقة التحصيل، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عملياً، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع الارتباط من الممكن أن يكون عملياً بدرجة أكبر.

مدى قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة 8)

7أ. قد يتم إعداد قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق يستند إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). وإذا كانت الحال كذلك، فإن تحديد مدى قبول الإطار المنطبق قد يشمل النظر فيما إذا كان ذلك الإطار يتضمن جميع متطلبات الإطار الذي استند إليه والتي تتعلق بعرض قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية مع توفير ما يكفي من الإفصاحات.

شكل الرأي (راجع: الفقرة 9)

8أ. يعتمد شكل الرأي الذي سيبيده المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة.²⁰ ووفقاً لمعيار المراجعة (700):²¹

(أ) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يستخدم - ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك - إحدى العبارتين الآتيتين^(*):

(1) إن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛ أو

(2) إن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛

(ب) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، فإن رأي المراجع ينص على أن القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

9أ. في حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يتناول إطار التقرير المالي المنطبق بشكل صريح عرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في القائمة المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما يستند إطار التقرير المالي المنطبق إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). ولهذا ينظر المراجع فيما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كان سيستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة":

• ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق قاصراً، بشكل صريح أو ضمني، على إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.

• ما إذا كانت القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سوف:

○ يلتزم بالكامل بكل متطلبات الإطار ذات الصلة بالقائمة المالية المعينة أو بالعنصر المعين، وعرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سيتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

○ يوفر إفصاحات تتجاوز تلك التي يتطلّبها الإطار على وجه الخصوص، أو سيخرج - في ظروف استثنائية - عن أحد متطلبات الإطار، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق العرض العادل.

²⁰ معيار المراجعة (200)، الفقرة 8

²¹ معيار المراجعة (700)، الفقرتان 25 و26

* "تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]."

ويُعد قرار المراجع بشأن الشكل المتوقع للرأي مسألة حكم مهني. وقد يتأثر ذلك بما إذا كان استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في رأي المراجع بشأن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تم إعدادها وفقاً لإطار عرض عادل يُعد مقبولاً بشكل عام في الدولة المعنية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة 10)

10. إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (240)²² ومعيار المراجعة (550)²³ ومعيار المراجعة (570) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطوق.
11. يتطلب معيار المراجعة (260) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.²⁴ ويشير معيار المراجعة (260) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.²⁵ وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القائمة المالية الواحدة أو إعداد العنصر قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
12. علاوة على ذلك، فقد تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية؛ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة قائمة مالية واحدة²⁶ أو عنصر محدد في قائمة مالية. فعلى سبيل المثال، الإفادات المكتوبة من الإدارة بشأن المجموعة الكاملة من القوائم المالية سيحل محلها الإفادات المكتوبة بشأن عرض القائمة المالية أو العنصر وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق.
13. قد يكون للأمر المُضمّن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية (انظر الفقرة 14). وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وتنفيذ المراجعة بالتزامن مع مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فقد يستطيع المراجع استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في إطار مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة عند مراجعة القائمة المالية أو العنصر. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع التخطيط لمراجعة القائمة المالية أو العنصر، وتنفيذ المراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي الذي سيتم إبدائه في القائمة المالية أو العنصر.
14. تتداخل القوائم المالية الفردية التي تتكون منها أية مجموعة كاملة من القوائم المالية، وكذلك العديد من العناصر المحددة في تلك القوائم، بما في ذلك إفصاحاتها ذات الصلة. ولذلك، فإنه عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يستطيع المراجع النظر في القائمة المالية أو العنصر بمعزل عن القوائم أو العناصر الأخرى. وبالتالي، قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالبنود المتداخلة لتحقيق هدف المراجعة.
15. بالإضافة لما سبق، فإن الأهمية النسبية المحددة لقائمة مالية واحدة أو لعنصر محدد في قائمة مالية قد تكون أقل من الأهمية النسبية للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة؛ وسوف يؤثر هذا في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم التحريفات غير المصححة.

²² معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

²³ معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"

²⁴ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 11

²⁵ معيار المراجعة (260)، الفقرات 10(ب) و13 و11 (النقطة الثالثة) و2 وأ8

²⁶ معيار المراجعة (200)، الفقرة 2

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة 11)

16أ. يتطلب معيار المراجعة (700) من المراجع أن يقوم، عند تكوين رأيه، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفاصحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.²⁷ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فمن المهم أن توفر القائمة المالية أو العنصر، في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، إفاصحات كافية تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر.

17أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (700) ومعيار المراجعة (705) ومعيار المراجعة (570) ومعيار المراجعة (720) ومعيار المراجعة (706)).

تطبيق معيار المراجعة (700) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

18أ. توضح الفقرة 11 من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (700)، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية. وفي سبيل القيام بذلك، فإن المراجع مطالب أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات المتناولة في الفقرات 19-21أ أدناه.

الاستمرارية

19أ. وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة²⁸ فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع²⁹ إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (570) في ظل ظروف الارتباط.

الأمر الرئيسة للمراجعة

20أ. يتطلب معيار المراجعة (700) من المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة.³⁰ وعند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد من قائمة مالية، فإن معيار المراجعة (701) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن هذه القوائم المالية أو هذه العناصر مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (701) يطبق بكامله.³¹

المعلومات الأخرى

21أ. يتناول معيار المراجعة (720) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على، أو التي تُرفق بها، قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشاهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار

²⁷ معيار المراجعة (700)، الفقرات 13(هـ)

²⁸ معيار المراجعة (700)، الفقرتان 34(ب) و48أ

²⁹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 39(ب)4.

³⁰ معيار المراجعة (700)، الفقرة 30

³¹ معيار المراجعة (700)، الفقرة 31

المراجعة (720). وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (720) تنطبق على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

22أ. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (700)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً على عمليات مراجعة القوائم المالية الواحدة للمنشآت المدرجة أو العناصر المحددة في القوائم المالية للمنشآت المدرجة.³² وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر في إحدى القوائم المالية للمنشآت غير المدرجة.

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية (راجع: الفقرة 14)

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر

23أ. تتطلب الفقرة 14 من المراجع أن ينظر في انعكاسات بعض الأمور، إن وجدت، المُضمّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر. ويُمارَس الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان أمر مُضمّن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية يُعد ذا صلة في سياق تنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية.

24أ. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند النظر في تلك الانعكاسات:

- طبيعة الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، ومدى علاقتها بما هو مُضمّن في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- مدى انتشار الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- طبيعة ومدى الاختلافات بين أطر التقرير المالي المنطبقة.
- مدى الاختلاف بين الفترة أو الفترات التي تغطيها المجموعة الكاملة من القوائم المالية مقارنةً بفترة أو فترات أو تواريخ القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- الوقت المنقضي منذ تاريخ تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

25أ. على سبيل المثال، في حالة وجود تحفظ في رأي المراجع فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، واشتمال القائمة المالية الواحدة على مبالغ مستحقة التحصيل، أو تعلق العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية بمبالغ مستحقة التحصيل، يُرجح عندئذ أن تكون هناك انعكاسات على المراجعة. ومن جهة أخرى، إذا كان التحفظ في رأي المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية متعلقاً بتصنيف دين طويل الأجل، تقل عندئذ احتمالية وجود انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة إذا كانت قائمة دخل، أو إذا كان العنصر المحدد في القائمة المالية متعلقاً بالمبالغ مستحقة التحصيل.

26أ. قد يكون للأمر الرئيسية للمراجعة المبلغ عنها في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون المعلومات المُضمّنة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية، مفيدة عند تحديد المراجع للكيفية التي سيتعامل بها مع الأمر عندما يكون ذا صلة بمراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في القائمة المالية.

³² معيار المراجعة (700)، الفقرات 46 و61أ-63أ

تضمنين إشارة إلى تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية

أ27. حتى عندما لا يكون لبعض الأمور المضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، أو على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى الأمر أو الأمور في فقرة أمر آخر في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية (انظر معيار المراجعة (706)).³³ فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن عنصر محدد في القائمة المالية إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة 15)

أ28. في تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لإحدى المنشآت، يُسمح بالامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، وذلك لأن الامتناع عن إبداء الرأي متعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط، وليس بالقوائم المالية ككل.³⁴

³³ معيار المراجعة (706)، الفقرتان 10 و11

³⁴ معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة 8، ومعيار المراجعة (705)، الفقرة 16

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ3)

أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

- المبالغ مستحقة التحصيل، أو مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، أو المخزون، أو الالتزامات بشأن المنافع المستحقة وفقاً لخطة معاشات تقاعد خاصة، أو القيمة المسجلة لأصول غير ملموسة محددة، أو الالتزام المتعلق بالمطالبات "المتكبدة ولكن دون أن يتم الإبلاغ عنها" في محفظة تأمين، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالأصول المدارة خارجياً والدخل من خطة معاشات تقاعد خاصة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بصافي الأصول الملموسة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالنفقات المتعلقة بعقار مستأجر، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.
- جدول بالمشاركة في الأرباح أو مكافآت الموظفين، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.

الملحق الثاني(*)

(راجع: الفقرة 17أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية(**)

- المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أيما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.
- تم إعداد قائمة المركز المالي من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد قائمة المركز المالي في الدولة X.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570). ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المركز المالي للشركة (س) (الشركة) كما في 31 ديسمبر 20×1، والايضاحات المرفقة بالقائمة المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية.*

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا

* تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (700).

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.*

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (6) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (6)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (6)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة (***) والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية³⁵

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالى ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية في الدولة X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالى في الشركة.***

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:***

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض

* تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (700)

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الإلتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.
35 خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

*** توضيح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع الإلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.³⁶

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفناً مستقبلياً قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
 - تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

³⁶ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.
- لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وللإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.³⁷
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) في سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة).
- الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية والإشراف على آلية التقرير المالي لإعداد هذه القائمة المالية.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) (الشركة) للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 والإيضاحات المرفقة بهذه القائمة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح (X).^(*)

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

³⁷ يحتوي معيار المراجعة (800) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

* تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (700).

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.*

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية³⁸

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X؛ ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولاً لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وهي المسؤولة كذلك عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرية متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي: (**)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرية الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.³⁹
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرية متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا

* تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (700)

³⁸ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

** توضح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

³⁹ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القائمة المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
 - تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).
- أعدت إدارة المنشأة المعلومات المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي محددين إلى المعلومات المالية.⁴⁰
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (720) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا جدول المبالغ مستحقة التحصيل للشركة (س) (الشركة) كما في 31 ديسمبر 20×1 ("الجدول").

وفي رأينا، فإن المعلومات المالية في جدول الشركة كما في 31 ديسمبر 20×1، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوع من قبل السلطة التنظيمية].^(*)

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للجدول، وقد فينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.^(**)

⁴⁰ يحتوي معيار المراجعة (800) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

* تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة (700).

** تُذكر عادةً الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (700)

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالجدول، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن الجدول قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن الجدول⁴¹

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكيها من إعداد الجدول بطريقة خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد الجدول، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.*

مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الجدول ككل يخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرية متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذا الجدول.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، وملتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي: (**)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في الجدول وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرية الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.⁴²
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرية متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهرية، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في الجدول، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

⁴¹ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* يجب على المراجع أن يستي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (260)

** توضح الفقرة 41(ب) من معيار المراجعة (700) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة 41(ج) من معيار المراجعة (700) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

⁴² يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول

• تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملته أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (810): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (810)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (810)

الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة، المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
2	تاريخ السريان
3	الأهداف
4	التعريفات
	المتطلبات
7-5	قبول الارتباط
8	طبيعة الإجراءات
11-9	شكل الرأي
13-12	توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة
15-14	المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة
21-16	تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة
22	تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي
24-23	المقارنات
25	المعلومات التكميلية غير المُراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة
27-26	اقتران اسم المراجع بأحد المستندات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
7أ-1أ	قبول الارتباط
8أ	تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة
9أ	شكل الرأي
10أ	توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة
16أ-11أ	المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة
23أ-17أ	تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة
25أ-24أ	المقارنات

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة أ26

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات..... أ27

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تمت مُراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة بواسطة نفس المراجع.

تاريخ السريان

2. يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

3. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة؛
- (ب) في حالة تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة:
- (1) تكوين رأي عن القوائم المالية الملخصة استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛
- (2) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضاً أساس ذلك الرأي.

التعريفات

4. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) الضوابط المطبقة: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.
- (ب) القوائم المالية المُراجعة: قوائم مالية¹ قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.
- (ج) القوائم المالية الملخصة: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية². وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.

المتطلبات

قبول الارتباط

5. لا يجوز للمراجع قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار إلا عندما يكون المراجع قد تم تكليفه بإجراء مراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، للقوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها. (راجع: الفقرة 1)
6. يجب على المراجع قبل قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة: (راجع: الفقرة 2)

(أ) تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة: (راجع: الفقرات 3-7)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:

(1) إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة؛

¹ يعرف معيار المراجعة (200)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، في الفقرة 13 (و)، مصطلح "القوائم المالية".

² معيار المراجعة (200)، الفقرة 13 (و)

(2) جعل القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية المخصصة للمستهدفين دون صعوبة لا موجب لها (وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية المخصصة للمستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية المخصصة، تتمثل مسؤولية الإدارة في توضيح هذه الأنظمة أو اللوائح).

(3) تضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية المخصصة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية المخصصة والإشارة إلى أن المراجع قد أعد تقريراً بشأنها.

(ج) الاتفاق مع الإدارة على شكل الرأي الذي سيتم إبداءه عن القوائم المالية المخصصة (انظر الفقرات 9-11).

7. إذا خلص المراجع إلى أن الضوابط المطبقة غير مقبولة، أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة الموضحة في الفقرة 6(ب)، فلا يجوز له قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية المخصصة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية المخصصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المراجع أن يُضَمِّن إشارة مناسبة لهذه الحقيقة في شروط الارتباط. ويجب أيضاً أن يحدد التأثير الذي قد يترتب على ارتباط مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية المخصصة منها.

طبيعة الإجراءات

8. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات الآتية، وأي إجراءات أخرى يراها ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية المخصصة:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المخصصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها المُوجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة.

(ب) عندما لا تكون القوائم المالية المخصصة مرفقة بالقوائم المالية المُراجعة، تقويم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(1) الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو

(2) الأنظمة أو اللوائح التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية المخصصة للمستهدفين، والتي تضع الضوابط لإعداد القوائم المالية المخصصة.

(ج) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المخصصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) مقارنة القوائم المالية المخصصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية المخصصة تتفق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(هـ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المخصصة مُعدَّة وفقاً للضوابط المطبقة.

(و) القيام في ضوء الغرض من القوائم المالية المخصصة بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية المخصصة تحتوي على المعلومات الضرورية، ومُعدَّة بمستوى تجميع مناسب، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

(ز) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة بدون صعوبة لا موجب لها لمستخدمي القوائم المالية المخصصة للمستهدفين، ما لم توجد أنظمة أو لوائح تنص على أنه لا حاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة، وتضع الضوابط لإعداد القوائم المالية المخصصة. (راجع: الفقرة 8)

شكل الرأي

9. عندما يخلص المراجع إلى أن المناسب هو إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المخصصة، فيجب أن يستخدم رأي المراجع، ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، إحدى العبارتين الآتيتين: (راجع: الفقرة 9)

(أ) أن القوائم المالية المخصصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة]؛ أو

(ب) أن القوائم المالية المخصصة المرفقة تُعد ملخصاً عادلاً للقوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة].

10. إذا فرض نظام أو لائحة صياغة الرأي في القوائم المالية المخصصة بألفاظ تختلف عن تلك الموضحة في الفقرة 9، فيجب على المراجع:

- (أ) تطبيق الإجراءات المبينة في الفقرة 8 وأي إجراءات إضافية ضرورية لتمكين المراجع من إبداء الرأي المفروض؛
- (ب) تقويم ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية الملخصة قد يسيئون فهم رأي المراجع في القوائم المالية الملخصة، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان ذكر تفسير إضافي في تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.
11. في الحالة الموضحة في الفقرة 10(ب)، إذا استنتج المراجع أن ذكر تفسير إضافي في تقريره عن القوائم المالية الملخصة لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة

12. قد يكون تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخاً بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينص تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة على أن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرة 10أ)
13. قد يعلم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، ولكنه لم يكن على علم بها في السابق. وفي هذه الحالات، يجب على المراجع ألا يصدر تقريره عن القوائم المالية الملخصة حتى ينتهي من نظره في تلك الحقائق فيما يتعلق بالقوائم المالية المُراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (560).³

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة

14. يجب على المراجع قراءة المعلومات المُضمَّنة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات والقوائم المالية الملخصة.
15. إذا اكتشف المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة أو المعلومات الواردة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها تحتاج إلى تعديل. وإذا حدد المراجع أن تلك المعلومات تحتاج إلى تعديل، ورفضت الإدارة أن تعدل المعلومات حسب الحاجة، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرات 11أ-16أ)

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

16. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة العناصر الآتية:⁴ (راجع: الفقرة 23أ)
- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراجع مستقل. (راجع: الفقرة 17أ)
- (ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة 18أ)
- (ج) تحديد القوائم المالية الملخصة التي يعد المراجع تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مُدرجة في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة 19أ)
- (د) تحديد القوائم المالية المُراجعة.
- (هـ) تعبير واضح عن الرأي، مع مراعاة الفقرة 20 (انظر الفقرات 9-11).

³ معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"

⁴ تحتاج الفقرتان 19 و20، اللتان تتعاملان مع الظروف التي تم فيها تعديل تقرير المراجع عن القوائم المالية، إلى عناصر أخرى إضافة لتلك المدرجة في هذه الفقرة.

(و) بيان يشير إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد القوائم المالية المُراجعة، وأن قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

(ز) البيان المطلوب بموجب الفقرة 12، عند الاقتضاء.

(ح) الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة، مع مراعاة الفقرتين 19 و20.

(ط) وصف لمسؤولية الإدارة⁵ عن القوائم المالية الملخصة، وتوضيح أن الإدارة⁶ هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة.

(ي) عبارة تفيد بأن المراجع هو المسؤول عن إبداء رأي، استناداً إلى الإجراءات التي نفذها وفقاً لهذا المعيار، عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المُراجعة.

(ك) توقيع المراجع.

(ل) عنوان المراجع.

(ن) تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة 20)

17. إذا لم يكن الطرف المخاطب بالقوائم المالية الملخصة هو نفس المخاطب بتقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقييم مدى مناسبة استخدام طرف مخاطب مختلف. (راجع: الفقرة 18)

18. يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية الملخصة بتاريخ لا يسبق ما يلي: (راجع: الفقرة 20)

(أ) التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه، بما في ذلك الأدلة على أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عنها؛

(ب) تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة 23)

19. عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة:

(أ) رأياً متحفظاً وفقاً لمعيار المراجعة (705):⁷ أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (706):⁸ أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (570):⁹ أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701):¹⁰ أو

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (720):¹¹

⁵ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁶ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

⁷ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

⁸ معيار المراجعة (706) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

⁹ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"، الفقرة 22

¹⁰ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

¹¹ معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

وكان المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية الملخصة مُتسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة أو أنها تُعد ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة 16:

- (1) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يتضمن رأياً متحفظاً، أو فقرة لفت انتباهه، أو فقرة أمر آخر، أو قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية، أو إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع: الفقرة 21أ)
- (2) وصفاً لما يلي: (راجع: الفقرة 22أ)

- أ. أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ب. الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو القسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ج. التحريف الجوهرى غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المُضمَّنة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. (راجع: الفقرة 15أ)

20. عندما يحتوي تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة 16:

- (أ) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يحتوي على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي؛
- (ب) وصفاً لأساس ذلك الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي؛
- (ج) النص على أنه نتيجةً للرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية المُراجعة فمن غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة 23أ)

الرأي المعدل في القوائم المالية الملخصة

21. إذا كانت القوائم المالية الملخصة غير متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو إذا لم تكن ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، ولم توافق الإدارة على إجراء التغييرات الضرورية، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة 23أ)

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي

22. عندما يكون توزيع أو استخدام تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة مقيداً، أو عندما ينبّه تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة القراء إلى أن القوائم المالية المُراجعة مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فيجب على المراجع أن يُضَيِّن تقريره عن القوائم المالية الملخصة قييداً أو تنبيهاً مماثلاً.

المقارنات

23. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، ولم تحتوي القوائم المالية الملخصة على ذلك، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان هذا الإغفال يُعد معقولاً في ظل ظروف الارتباط. ويجب على المراجع أن يحدد تأثير أي إغفال غير معقول على تقريره عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة 24أ)

24. في حالة احتواء القوائم المالية الملخصة على مقارنات قام بالتقرير عنها مراجع آخر، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أيضاً أن يحتوي على الأمور التي يتطلب معيار المراجعة (710) من المراجع أن يُضَيِّنها في تقريره عن القوائم المالية المُراجعة.¹² (راجع: الفقرة 25أ)

¹² معيار المراجعة (710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة

25. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان أي من المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة مميزة بوضوح عن القوائم المالية الملخصة. وإذا توصل المراجع إلى أن عرض المنشأة للمعلومات التكميلية غير المراجعة لا يميزها بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير عرض المعلومات التكميلية غير المراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يوضح في تقريره عن القوائم المالية الملخصة أن تلك المعلومات لا يغطيها ذلك التقرير. (راجع: الفقرة 26)

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات

26. إذا علم المراجع أن المنشأة تخطط للنص على أن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة في مستند يحتوي على تلك القوائم، لكنها لا تخطط لتضمين تقرير المراجع ذي الصلة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تضمين تقريره في المستند. وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فيجب على المراجع تحديد التصرفات الأخرى المناسبة والقيام بها، بغية منع الإدارة من إقران اسمه بشكل غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في ذلك المستند. (راجع: الفقرة 27)

27. قد يتم تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية المنشأة، ولا يتم تكليفه بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة. وإذا علم المراجع في هذه الحالة أن المنشأة تخطط لإدراج عبارة في مستند تشير إلى المراجع وحقيقة أن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية المراجعة من قبل المراجع، فيجب على المراجع أن يكون مطمئناً إلى ما يلي:

(أ) أن الإشارة إلى المراجع ترد في سياق تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة؛

(ب) أن العبارة لا تعطي انطباعاً بأن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة.

وفي حالة عدم استيفاء الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير العبارة للوفاء بهما، أو عدم الإشارة إليه في المستند. وفي حالات أخرى، قد تكلف المنشأة المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وتقوم بتضمين تقرير المراجع ذي الصلة في المستند. وإذا لم تغير الإدارة العبارة، أو تحذف الإشارة إلى المراجع، أو تقم بتضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في المستند الذي يحتوي على هذه القوائم، فيجب على المراجع أن يخطر الإدارة بعدم موافقته على الإشارة إليه، وأن يحدد التصرفات الأخرى المناسبة ويقوم بتنفيذها، بغية منع الإدارة من الإشارة إليه بشكل غير مناسب. (راجع: الفقرة 27)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول الارتباط (راجع: الفقرتين 5، 6)

1.1. تزود مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها المراجع بالمعرفة اللازمة للوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بالقوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار. ولن يوفر تطبيق هذا المعيار ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لتكوين الرأي في القوائم المالية الملخصة إذا لم يكن المراجع هو من قام أيضاً بمراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

2.1. يمكن إثبات موافقة الإدارة على الأمور المبينة في الفقرة 6 من خلال قبولها الكتابي لشروط الارتباط.

الضوابط (راجع: الفقرة 6(أ))

3.1. يتطلب إعداد القوائم المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي تحتاج أن تعكسها القوائم المالية الملخصة حتى تكون متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المراجعة، أو حتى تمثل ملخصاً عادلاً لها. ونظراً لأن القوائم المالية الملخصة تحتوي بطبيعتها على معلومات مُجمّعة وإفصاح محدود، فإنه يوجد خطر متزايد بأنها قد لا تحتوي على المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة. ويتزايد هذا الخطر عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.

4.1. تشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع لإمكانية قبول الضوابط المطبقة ما يلي:

- طبيعة المنشأة؛

- الغرض من القوائم المالية الملخصة؛
 - المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون؛
 - ما إذا كانت الضوابط المطبقة ستؤدي إلى قوائم مالية ملخصة غير مضللة في ظل الظروف القائمة.
- 5أ. قد تكون ضوابط إعداد القوائم المالية الملخصة موضوعة من قبل جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير أو موضوعة بموجب نظام أو لائحة. وكما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، كما سبق شرحه في معيار المراجعة (210)،¹³ ففي العديد من مثل هذه الحالات، يمكن أن يفترض المراجع قبول تلك الضوابط.
- 6أ. عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة، يمكن للإدارة وضع تلك الضوابط، على سبيل المثال، استناداً إلى الممارسات المتبعة في صناعة معينة. وتؤدي الضوابط المقبولة في ظل الظروف القائمة إلى قوائم مالية ملخصة تتصف بأنها:
- (أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها الموجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة؛
- (ب) تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة، وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، فإنها تصف بوضوح تلك الأنظمة أو اللوائح؛
- (ج) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة؛
- (د) تتوافق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها؛
- (هـ) تحتوي على المعلومات الضرورية، في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة، وتكون مُعدّة بمستوي مناسب من التجميع، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

7أ. يمكن أن يتحقق الإفصاح الكافي عن الطبيعة الموجزة للقوائم المالية الملخصة وتحديد القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة 6(أ)، على سبيل المثال، عن طريق إضافة عنوان مثل "القوائم المالية الملخصة المُعدّة من القوائم المالية المُراجعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1".

تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة 8(ز))

8أ. يتأثر تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها بعوامل مثل ما إذا كانت:

- القوائم المالية الملخصة تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو
- القوائم المالية المُراجعة موجودة في سجل عام؛ أو
- الإدارة قد وضعت آلية يستطيع من خلالها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون الوصول بسهولة إلى القوائم المالية المُراجعة.

شكل الرأي (راجع: الفقرة 9)

9أ. إن الاستنتاج المستند إلى تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة 8، والذي يفيد بأنه من المناسب إبداء رأي غير معدل عن القوائم المالية الملخصة يُمكن المراجع من إبداء رأي يحتوي على إحدى العبارتين الواردتين في الفقرة 9. وقد يتأثر قرار المراجع بشأن تحديد العبارة التي سيتم استخدامها بالممارسة المتعارف عليها في الدولة المعنية.

¹³ معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات 3أ و8 وأ9

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة 12)

10أ. غالباً ما يتم تنفيذ الإجراءات الموضحة في الفقرة 8 أثناء مراجعة القوائم المالية أو بعدها مباشرة. وعندما يعد المراجع تقريراً عن القوائم المالية الملخصة بعد إتمام مراجعة القوائم المالية، فإن المراجع لا يكون مطالباً بالحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن القوائم المالية المُراجعة، أو إعداد تقرير عن تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة لأن القوائم المالية الملخصة تُعد مُشتقة من القوائم المالية المُراجعة ولا تقوم بتحديدها.

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرتين 14، 15)

11أ. يتناول معيار المراجعة (720) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عند إجراء مراجعة للقوائم المالية. وفي سياق معيار المراجعة (720)، يُقصد بالمعلومات الأخرى معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويحتوي التقرير السنوي على القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، أو يكون مرفقاً بهما.

12أ. في المقابل، تتناول الفقرتان 14 و15 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في مستند يحتوي أيضاً على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس الأمور التي تم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي (على سبيل المثال، عندما يتم تضمين القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها في تقرير سنوي ملخص)؛ أو
- أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

13أ. عند قراءة المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، قد يعلم المراجع أن تلك المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى اتخاذ تصرف مناسب. وتتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة¹⁴ من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي

14أ. عندما يتم تضمين معلومات في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وتتناول تلك المعلومات بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي، فإن العمل المُنفذ على تلك المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (720) قد يكون كافياً لأغراض الفقرتين 14 و15 من هذا المعيار.

15أ. عندما يكون هناك تحريف جوهري غير مُصحح في المعلومات الأخرى تم تحديده في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، وكان ذلك التحريف الجوهري غير المصحح يتعلق بأمر تم تناوله في المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يوجد عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية الملخصة وتلك المعلومات أو قد تكون المعلومات مضللة.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

16أ. قد يكون معيار المراجعة (720)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً للمراجع في تحديد التصرف المناسب للاستجابة لرفض الإدارة إجراء التعديلات الضرورية على المعلومات، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

¹⁴ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة 2/111

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

العنوان (راجع: الفقرة 16(أ))

17. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، إلى تأكيد أن المراجع قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. ويميز هذا تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرتين 16(ب)، 17)

18. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع مدى مناسبة المخاطب بالقوائم المالية الملخصة شروط الارتباط، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.

تحديد القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة 16(ج))

19. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية الملخصة ستُضمّن في مستند يحتوي على معلومات بخلاف القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية الملخصة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القراء في تحديد القوائم المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرتين 16(م)، 18)

20. يعتمد تحديد الشخص أو الأشخاص الذين لديهم سلطة معترف بها لاستنتاج أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها ولتحمل المسؤولية عنها على شروط الارتباط وطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة 19)

21. تتطلب الفقرة 19(ط) من هذا المعيار أن يقوم المراجع بإدراج عبارة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة الإبلاغ عن واحد أو أكثر من الأمور الرئيسية للمراجعة الموضحة وفقاً لمعيار المراجعة (701).¹⁵ ومع ذلك، ليس مطلوباً من المراجع وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة.

22. المقصود من العبارات والأوصاف والتوضيحات المطلوبة بموجب الفقرة 19 هو لفت الانتباه إلى تلك الأمور، ولا يُستغنى بها عن قراءة تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وتهدف الأوصاف والتوضيحات المطلوبة إلى بيان طبيعة الأمر أو الأمور، وليس من الضروري تكرار النص المقابل في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة بكامله.

الأمثلة التوضيحية (راجع: الفقرات 16، 19-21)

23. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين عن القوائم المالية الملخصة التي، بطرق مختلفة:

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة؛

(ب) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة أُصدر بشأنها المراجع آراءً معدلة؛

(ج) تحتوي على آراء معدلة؛

(د) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (720)؛

(هـ) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة.

¹⁵ معيار المراجعة (701)، الفقرة 13

المقارنات (راجع: الفقرتين 23، 24)

24أ. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، فيفترض أن تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضاً على مقارنات. وقد يُنظر إلى المقارنات في القوائم المالية المُراجعة على أنها أرقام مقابلة أو أنها معلومات مالية مقارنة. ويوضح معيار المراجعة (710) كيف يؤثر هذا الفرق على تقرير المراجع عن القوائم المالية، بما في ذلك على وجه الخصوص، الإشارة إلى المراجعين الآخرين الذين قاموا بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.

25أ. من بين الظروف التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان إغفال ذكر المقارنات يُعد معقولاً، طبيعة وهدف القوائم المالية الملخصة، والضوابط المطبقة، والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة 25)

26أ. يحتوي معيار المراجعة (700)¹⁶ على متطلبات وإرشادات تُطبّق عندما يتم عرض معلومات تكميلية غير مراجعة مع القوائم المالية المُراجعة وقد تكون مفيدة، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة 25.

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات (راجع: الفقرتين 26، 27)

27أ. قد تتضمن التصرفات الأخرى المناسبة التي قد يتخذها المراجع عندما لا تتخذ الإدارة التصرف المطلوب إعلام المستخدمين المستهدفين والأطراف الأخرى المعروفة بالإشارة غير المناسبة للمراجع. ويعتمد التصرف الذي يتخذه المراجع على الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

¹⁶ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان 53 و54

الملحق (*)

(راجع: الفقرة 23أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة (**)

- المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.
- المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.
- المثال التوضيحي (3): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- المثال التوضيحي (4): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- المثال التوضيحي (5): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وخُصّص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (1):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة لمنشأة مدرجة.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة إبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.¹⁷

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها. ولا تعكس القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المراجعة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن القوائم المالية المراجعة.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 20×2. ويتضمن ذلك التقرير أيضاً:

- قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح (6) في القوائم المالية المراجعة. ويشير الإيضاح (6) في القوائم المالية المراجعة إلى أن الشركة (أ) تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (6) من القوائم المالية المراجعة إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح (5) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسية الأخرى¹⁸ للمراجعة. [الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية].¹⁹

¹⁷ كما هو موضح في الفقرة 15 من معيار المراجعة (701)، فإن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسية للمراجعة ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير المراجع وفقاً للفقرة 22 من معيار المراجعة (570).

¹⁸ في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

¹⁹ قد يضمن المراجع شرحاً إضافياً عن الأمور الرئيسية للمراجعة التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

مسؤولية الإدارة²⁰ (*) عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متنسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراء اتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

²⁰ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

المثال التوضيحي (2):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة، على الأساس المبين في الإيضاح X.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُعني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 20×2. [القوائم المالية المراجعة مُضمَّنة في التقرير السنوي لسنة 20×1. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى ضمن مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لسنة 20×1. ومناقشة وتحليل الإدارة والتحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى، مُضمَّنان أيضاً في التقرير السنوي الملخص لسنة 20×1]. [يتم وصف التحريف الجوهري غير المصحح الذي يحتوي عليه المعلومات الأخرى]

مسؤولية الإدارة²¹ عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

²¹ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤولية المراجع في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متنسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (3):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل الشامل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) (الشركة) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1. وقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في تلك القوائم المالية في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 22.20×2

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً) القوائم المالية المُراجعة على الأساس المبين في الإيضاح X. ومع ذلك، تُعد القوائم المالية الملخصة مُحرفةً بقدر مماثل لتحريف القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 20×2. وكان أساس رأينا المتحفظ في المراجعة [أن الإدارة لم تُظهر المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**)]. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما الأقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

²² وضع هذه الإشارة إلى الرأي المتحفظ في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة في فقرة الرأي عن القوائم المالية الملخصة يساعد المستخدمين في فهم أنه على الرغم من أن المراجع قد أبدى رأياً غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فإن القوائم المالية الملخصة تعكس البيانات المالية المراجعة التي تُعد مُحرفةً بشكلٍ جوهري.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

مسؤولية الإدارة²³ عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متنسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

²³ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (4):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الامتناع عن إبداء رأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1.

ونتيجةً للرأي المعارض في القوائم المالية المُراجعة الذي تمت مناقشته في قسم "القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها" الوارد في تقريرنا، فإنه من غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة المرفقة.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُعني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 20×2، أبدينا رأياً معارضاً في القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1. وكان أساس رأينا المعارض [يتم توضيح أساس رأي المراجعة المعارض].

مسؤولية الإدارة²⁴ عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

²⁴ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (5):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- خلص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي المعارض

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة غير متسقة مع (أو لا تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

أساس الرأي المعارض

[يتم توضيح الأمر الذي تسبب في أن تكون القوائم المالية الملخصة غير متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو ليست ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة، وفقاً للضوابط المطبقة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في 15 فبراير 20×2.

مسؤولية الإدارة²⁵ عن القوائم المالية المراجعة الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (810) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

²⁵ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (1000)
اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (1000) اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (1000)
اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

الفهرس

الفقرة	
10-1	مقدمة
69-11	القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية
19-14	الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بذلك
23-20	أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية
33-24	الاكتمال والدقة والوجود
26-25	المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة
30-27	المطابقات مع المصارف وأمناء الحفظ
33-31	أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود
64-34	تقويم الأدوات المالية
37-34	متطلبات التقرير المالي
39-38	المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد
42-40	تأثيرات الأسواق غير النشطة
63-43	آلية التقويم الخاصة بالإدارة
49-47	النماذج
51-50	مثال لأداة مالية شائعة
62-52	مصادر التسعير الخارجية
63	الاستعانة بخبراء التقويم
64	قضايا تتعلق بالالتزامات المالية
69-65	العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية
69-67	أصناف الإفصاحات
145-70	القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية
72-71	نزعة الشك المهني
84-73	اعتبارات التخطيط
74	فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح
77-75	فهم الأدوات المالية
80-78	الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة

81	فهم الرقابة الداخلية
83-82	فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها
84	فهم منهجية الإدارة في تقويم الأدوات المالية
105-85	تقييم مخاطر التحريف الجوهرى والاستجابة لها
85	الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية
88-86	عوامل خطر الغش
90-89	تقييم خطر التحريف الجوهرى
95-91	عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار
97-96	الإجراءات الأساس
98	الاعتبارات ثنائية الغرض
102-99	توقيت إجراءات المراجع
105-103	الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات
137-106	تقويم الأدوات المالية
108-106	متطلبات التقرير المالى
113-109	تقييم خطر التحريف الجوهرى المرتبط بالتقويم
113-110	المخاطر المهمة
115-114	وضع منهج للمراجعة
120-116	اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية
132-121	اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج
132-129	تقويم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة
135-133	اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة
137-136	تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ
141-138	عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها
141-140	الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها
145-142	اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى
142	الإفادات المكتوبة
145-143	الاتصال بالملكفين بالحوكمة وغيرهم
145	الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها
	الملحق: أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

ينبغي قراءة مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (1000) "اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. ولا تفرض مذكرة ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين خلاف تلك المتضمنة في المعايير الدولية للمراجعة، كما لا تغير مسؤولية المراجع عن الالتزام بكافة معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. والمقصود منها هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب استخدامها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

لم يتم تحديث هذه المذكرة بما يلائم التغييرات التي طرأت على معيار المراجعة (540) (المحدث). ولذلك، فإن جميع الإشارات الواردة في هذه المذكرة إلى معيار المراجعة (540) هي إشارات إلى معيار المراجعة (540) الوارد في النسخة العربية من كتاب المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة لعام 2020. ومن المقرر تحديث المذكرة بما يلائم التغييرات التوفيقية الناشئة عن مشروع تحديث معيار المراجعة (540) ومعيار المراجعة (315) في الإصدار القادم من كتاب المعايير.

مقدمة

- 1- يمكن أن يقوم باستخدام الأدوات المالية كلاً من المنشآت المالية والمنشآت غير المالية بجميع أحجامها لتحقيق مجموعة مختلفة من الأغراض. وتمتلك بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات بأحجام كبيرة فيما قد تشارك منشآت أخرى في عدد قليل فقط من معاملات الأدوات المالية. وقد يتمثل موقف بعض المنشآت من الأدوات المالية في تحمل المخاطر والاستفادة منها فيما قد تستخدم منشآت أخرى الأدوات المالية للحد من مخاطر معينة عن طريق التحوط أو إدارة التعرض للمخاطر. وتعد هذه المذكرة وثيقة الصلة بجميع هذه المواقف.
- 2- للمعايير الدولية للمراجعة الآتية أهمية خاصة بالنسبة لأعمال مراجعة الأدوات المالية:
 - (أ) يتناول معيار المراجعة (540)¹ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة؛
 - (ب) يتناول معيار المراجعة (315)² ومعيار المراجعة (330)³ تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها؛
 - (ج) يشرح معيار المراجعة (500)⁴ ما الذي يشكل دليلاً من أدلة المراجعة ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يستطيع استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
- 3- ويتمثل غرض هذه المذكرة في توفير ما يلي:
 - (أ) معلومات عامة عن الأدوات المالية (القسم الأول)؛
 - (ب) مناقشة لاعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية (القسم الثاني).
- وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. ويُعزّم أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب أن تستخدمها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.
- 4- تناسب هذه المذكرة المنشآت بجميع أحجامها، إذ قد تواجه جميع المنشآت مخاطر التحريف الجوهرية عند استخدام الأدوات المالية.
- 5- من المرجح أن تكون التوجيهات المتعلقة بالتقويم⁵ في هذه المذكرة أكثر صلة بالأدوات المالية المقاسة أو المفصح عنها بالقيمة العادلة، فيما تنطبق التوجيهات المتعلقة بمجالات أخرى خلاف التقويم على الأدوات المالية سواءً أكانت مقاسة بالقيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة، على السواء. وتنطبق هذه المذكرة أيضاً على كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ولا تتعرض هذه المذكرة لأدوات مالية مثل:
 - (أ) الأدوات المالية الأبسط مثل النقد والقروض البسيطة والمبالغ المستحقة من المدينين التجاريين والمستحقة للدائنين التجاريين؛ أو
 - (ب) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المدرجة؛ أو
 - (ج) عقود التأمين.
- 6- ولا تتعرض هذه المذكرة أيضاً لقضايا محاسبية معينة تتعلق بالأدوات المالية، مثل المحاسبة عن التحوط أو الربح أو الخسارة عند الإنشاء (يُعرف عادة بلفظ الربح أو الخسارة "في اليوم الأول") أو المقاصة أو تحويلات المخاطر أو الهبوط في القيمة، بما في ذلك رصد مخصصات خسائر

¹ معيار المراجعة (540) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

² معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

³ معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة".

⁴ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة".

⁵ يُستخدم لفظا "التقويم" و"المقاس" في هذه المذكرة بالتبادل.

القروض. ورغم إمكانية تعلق هذه الموضوعات بمحاسبة المنشأة عن الأدوات المالية، فإن إجراء نقاش حول نظر المراجع في كيفية التعامل مع متطلبات محاسبية معينة هو أمر يقع خارج نطاق هذه المذكرة.

7- يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بالتزامات معينة. وتنطوي هذه المسؤوليات على إجراء قياسات القيمة العادلة. ولا تفرض هذه المذكرة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم.

8- تمت صياغة هذه المذكرة في سياق الأطر ذات الغرض العام الخاصة بالتقرير المالي المتصف بالعرض العادل، لكنها قد تكون مفيدة أيضاً، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، في أطر التقرير المالي الأخرى مثل أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص.

9- تركز هذه المذكرة على الإقرارات الخاصة بالتقويم والعرض والإفصاح، وتغطي كذلك، لكن بتفصيل أقل، الاكتمال والدقة والوجود والحقوق والواجبات.

10- يُعد تقدير الأدوات المالية عرضة لعدم التأكد، وهي حالة مُعرّفة في معيار المراجعة (540) بأنها "قابلية تعرض التقدير المحاسبي وما يتعلق به من إفصاحات لنقص ملازم في دقة القياس".⁶ ويتأثر عدم تأكد التقدير بعوامل من بينها تعقيد الأدوات المالية. وتباين طبيعة المعلومات المتوفرة لدعم قياس الأدوات المالية وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات تبايناً كبيراً، مما يؤثر على حالة عدم تأكد التقدير المصاحبة لقياس الأدوات المالية. وتستخدم هذه المذكرة لفظ "عدم تأكد القياس" للإشارة إلى عدم تأكد التقدير المصاحب لقياسات القيمة العادلة.

القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية

11- قد توجد تعريفات مختلفة للأدوات المالية في أطر التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، تُعرف المعايير الدولية للتقرير المالي الأداة المالية بأنها أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.⁷ وقد تكون الأدوات المالية في صورة نقد أو حق الملكية لمنشأة أخرى أو الحق أو الواجب التعاقدى بقبض أو دفع نقد أو تبادل أصول أو التزامات مالية أو عقود معينة تتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية في المنشأة أو عقود معينة بشأن بنود غير مالية أو عقود معينة صادرة من مؤمنين وغير مستوفية لتعريف عقد التأمين. ويشمل التعريف مجموعة كبيرة من الأدوات المالية بدءاً من القروض البسيطة والودائع إلى المشتقات المعقدة والمنتجات المهيكلة وبعض عقود السلع.

12- تتباين الأدوات المالية في تعقيدها، غير أن هذا التعقيد قد ينشأ من مصادر مختلفة، مثل:

- وجود قدر كبير للغاية من التدفقات النقدية المنفردة، مما يتطلب في حالة عدم تجانسها تحليل كل منها أو تحليل عدد كبير من التدفقات النقدية المُجمّعة لتقويم خطر الائتمان، على سبيل المثال (مثل التزامات الديون المضمونة).
- الصيغ الرياضية المعقدة لتحديد التدفقات النقدية.
- حالة عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية أو تباينها، كتلك التي تنشأ من خطر الائتمان أو عقود الخيار أو الأدوات المالية ذات المدد التعاقدية الطويلة.

وكلما زاد تباين التدفقات النقدية نتيجة التغيرات في أحوال السوق، زادت احتمالية تعقيد قياس القيمة العادلة للأدوات المالية واحتمالية عدم تأكد هذا القياس. وعلاوة على ذلك، ففي بعض الأحيان يصبح تقويم الأدوات المالية، التي عادةً ما تكون سهلة التقويم نسبياً، معقداً بسبب ظروف معينة، ومثال ذلك الأدوات التي يصبح السوق غير نشط تجاهها أو التي تكون لها شروط تعاقدية طويلة. وتصبح المشتقات والمنتجات المهيكلة أكثر تعقيداً عندما تكون مزيجاً من أدوات مالية منفردة. وإضافة إلى ذلك، قد تكون المحاسبة عن الأدوات المالية معقدة في ظل أطر تقرير مالي معينة أو أحوال سوق معينة.

13- يتمثل أحد مصادر التعقيد الأخرى في حجم الأدوات المالية المحتفظ بها أو المتداولة. وفي حين أن مقايضات معدلات الفائدة "البسيطة" قد لا تكون معقدة، فقد تستخدم المنشأة التي تحتفظ بعدد كبير منها نظام معلومات متطور لتحديد الأدوات المالية وتقويمها وإبرام صفقاتها.

⁶ معيار المراجعة (540)، الفقرة 7(ج)

⁷ المعيار الدولي للمحاسبة (32) "الأدوات المالية: العرض"، الفقرة 11

الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بذلك

14- تُستخدم الأدوات المالية لأجل:

- أغراض التحوط (بعبارة أخرى، لتغيير حجم المخاطر الحالي الذي تتعرض له المنشأة). ويشمل هذا:
 - الشراء أو البيع الآجل لعملة لتحديد سعر الصرف المستقبلي؛
 - تحويل معدل الفائدة المستقبلي إلى معدل ثابت أو معدل معوم من خلال استخدام المقايضات؛
 - شراء عقود الخيار لحماية المنشأة من تحركات أسعار معينة، بما في ذلك العقود التي قد تشتمل على مشتقات مُدمجة؛
 - أغراض التداول (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من اتخاذ أحد مراكز المخاطر للاستفادة من تحركات السوق على المدى القصير)؛
 - أغراض الاستثمار (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من الاستفادة من عائدات الاستثمار على المدى الطويل).
- 15- يمكن أن يحد استخدام الأدوات المالية من التعرض لمخاطر أعمال معينة، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الصرف أو معدلات الفائدة وأسعار السلع أو مزيج من تلك المخاطر. ومن جهة أخرى، قد تؤدي أيضاً التعقييدات الملازمة لبعض الأدوات المالية إلى زيادة المخاطر.
- 16- يزداد خطر الأعمال وخطر التحريف الجوهرية في الحالات الآتية:
- عند عدم فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمخاطر استخدام الأدوات المالية بشكل تام وعدم امتلاكهم للمهارات والخبرات الكافية لإدارة تلك المخاطر؛ أو
 - عند عدم امتلاك الإدارة والمكلفين بالحوكمة للخبرة اللازمة للتقييم بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
 - عند عدم قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بتطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة على أنشطة الأدوات المالية؛ أو
 - عند قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحوط من المخاطر أو المضاربة على الأسعار بشكل غير مناسب.
- 17- قد يكون لإخفاق الإدارة في فهم المخاطر الملازمة للأداة المالية بشكل تام تأثير مباشر على قدرة الإدارة في مواجهة هذه المخاطر بالشكل المناسب، وقد يهدد هذا في نهاية المطاف قدرة المنشأة على البقاء.
- 18- فيما يلي قائمة بأنواع المخاطر الرئيسية المنطبقة على الأدوات المالية. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة، وقد تُستخدم مصطلحات مختلفة لوصف هذه المخاطر أو تصنيف مكونات كل خطر منها.
- (أ) خطر الائتمان (أو خطر الطرف المقابل) وهو خطر أن يتسبب أحد الأطراف في الأداة المالية في إلحاق خسارة بطرف آخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بواجب، وغالباً ما يرتبط ذلك بالتخلف عن الوفاء. ويشمل خطر الائتمان خطر التسوية، وهو الخطر المتمثل في تسوية أحد جانبي المعاملة بدون استلام عوض من العميل أو الطرف المقابل.
- (ب) خطر السوق وهو الخطر المتمثل في تقلب القيمة العادلة للأداة المالية أو تدفقاتها النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق. ومن أمثلة خطر السوق خطر العملة وخطر معدل الفائدة وخطر أسعار السلع وحقوق الملكية.
- (ج) خطر السيولة وهو يشمل خطر العجز عن شراء أو بيع أداة مالية بسعر مناسب وفي الوقت المناسب بسبب عدم رواج تلك الأداة المالية.
- (د) الخطر التشغيلي وهو يتعلق بالمعالجة الخاصة المطلوبة للأدوات المالية. وقد يزداد الخطر التشغيلي بسبب زيادة تعقيد الأداة المالية، وقد يؤدي سوء إدارة الخطر التشغيلي إلى زيادة أنواع أخرى من المخاطر. ويشمل الخطر التشغيلي:
- (1) خطر عدم كفاية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة والمطابقة مما يؤدي إلى التسجيل غير المكتمل أو غير الدقيق للأدوات المالية؛
- (2) مخاطر عدم وجود توثيق مناسب للمعاملات وعدم كفاية المتابعة لهذه المعاملات؛

- (3) خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها أو إدارة المخاطر المرتبطة بها بشكل غير صحيح، وبالتالي عدم توضيحها للأموال الاقتصادية الخاصة بالتداول ككل؛
- (4) خطر الاعتماد غير المبرر من جانب الموظفين على دقة أساليب التقويم، دون إجراء فحص كافٍ لها، مما يترتب عليه عدم صحة تقويم المعاملات أو خطر قياسها بشكل غير صحيح؛
- (5) خطر عدم إدراج استخدام الأدوات المالية بشكل ملائم في سياسات وإجراءات إدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة؛
- (6) خطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية الآليات والنظم الداخلية أو فشلها، أو الناجمة عن أحداث خارجية، بما في ذلك خطر الغش من مصادر داخلية وخارجية على السواء؛
- (7) خطر عدم كفاية العناية بأساليب التقويم المستخدمة لقياس الأدوات المالية أو عدم العناية بها في الوقت المناسب؛
- (8) الخطر القانوني، الذي يُعد أحد مكونات الخطر التشغيلي، والذي يتعلق بالخسائر الناجمة عن إجراء قانوني أو تنظيمي يبطل أو يعوق بأية صورة أخرى أداء المستخدم النهائي أو الطرف المقابل له بموجب شروط العقد أو ترتيبات المقاصة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ الخطر القانوني من عدم كفاية أو عدم صحة توثيق العقد، أو عدم القدرة على إنفاذ ترتيب مقاصة عند الإفلاس، أو التغييرات السلبية في أنظمة الضرائب، أو التشريعات التي تحظر على المنشآت الاستثمار في أنواع معينة من الأدوات المالية.

19- من بين الاعتبارات الأخرى المتعلقة بمخاطر استخدام الأدوات المالية ما يلي:

- خطر الغش الذي قد يزداد في حالات منها على سبيل المثال وجود موظف في منصب يتيح له ارتكاب جريمة من جرائم الغش المالي ويفهم كلاً من الأدوات المالية وآليات المحاسبة عنها، لكن الإدارة والمكلفين بالحوكمة على درجة أقل من الفهم لهذه الأمور.
- خطر عدم انعكاس ترتيبات المقاصة الرئيسية⁸ في القوائم المالية بصورة صحيحة.
- خطر أن بعض الأدوات المالية قد تتغير بين كونها أصولاً أو التزامات أثناء مدتها، وأن ذلك التغير قد يحدث سريعاً.

أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

- 20- يُعد مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية ودرجة تعقيد الأدوات محددتين مهمين لمستوى التطور اللازم لأدوات الرقابة الداخلية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأصغر منتجات أقل هيكلية وآليات وإجراءات بسيطة لتحقيق أهدافها.
- 21- المكلفون بالحوكمة هم المنوط بهم غالباً تحديد التوجه العام بشأن الأدوات المالية واعتماد مدى استخدامها والإشراف عليه، فيما يتمثل دور الإدارة في إدارة ومتابعة تعرض المنشأة لتلك المخاطر. وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية أيضاً عن تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه للمساعدة في إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومن الأرجح أن تمتاز الرقابة الداخلية للمنشأة على الأدوات المالية بالفاعلية عندما تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد قاموا بما يلي:
- (أ) إرساء بيئة رقابية مناسبة، والمشاركة النشطة من جانب المكلفين بالحوكمة في الرقابة على استخدام الأدوات المالية، ووضع هيكل تنظيمي منطقي مع توزيع واضح للصلاحيات والمسؤوليات، وتطوير سياسات وإجراءات مناسبة للموارد البشرية. ويلزم وضع قواعد واضحة، بصفة خاصة، بشأن المدى المسموح للمسؤولين عن أنشطة الأدوات المالية أن يتصرفوا فيه. وتأخذ مثل هذه القواعد بعين الاعتبار أي تقييدات قانونية أو تنظيمية مفروضة على استخدام الأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، قد لا تحظى بعض هيئات القطاع العام بصلاحيات ممارسة الأعمال باستخدام المشتقات؛
- (ب) وضع آلية لإدارة المخاطر تتناسب مع حجم المنشأة ومدى تعقيد أدواتها المالية (فعلى سبيل المثال، قد توجد في بعض المنشآت وظيفة رسمية لإدارة المخاطر)؛

⁸ قد تدخل المنشأة التي تنفذ عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في ترتيب مقاصة رئيسي مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسوية مقاصة واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء في أي عقد واحد من العقود.

(ج) وضع نُظْمُ معلومات تمنح المكلفين بالحوكمة فهماً لطبيعة أنشطة الأدوات المالية وما يرتبط بها من مخاطر، بما في ذلك التوثيق الكافي للمعاملات؛

(د) تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه وتوثيقه لتحقيق ما يلي:

- توفير تأكيد معقول بأن المنشأة تستخدم الأدوات المالية في نطاق سياساتها الخاصة بإدارة المخاطر؛
- عرض الأدوات المالية في القوائم المالية بصورة صحيحة؛
- ضمان أن تكون المنشأة ملتزمة بالأنظمة واللوائح المنطبقة؛
- متابعة المخاطر.

ويقدم الملحق أمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية؛

(هـ) وضع سياسات محاسبية مناسبة، بما في ذلك سياسات التقويم، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

22- تشمل العناصر الأساسية لآليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المتعلقة بالأدوات المالية للمنشأة ما يلي:

- وضع منهج لتحديد حجم التعرض للمخاطر الذي تكون المنشأة على استعداد لتقبله عند دخولها في معاملات الأدوات المالية (يمكن أن يُشار إلى ذلك بلفظ "تقبل المخاطر")، بما في ذلك سياسات الاستثمار في الأدوات المالية، وإطار الرقابة الذي تُنفذ فيه أنشطة الأدوات المالية؛
- إرساء آليات لتوثيق معاملات الأدوات المالية والتصريح بالأنواع الجديدة منها، تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحاسبية والتنظيمية والقانونية والمالية والتشغيلية المرتبطة بتلك الأدوات؛
- معالجة معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المصادقة على الممتلكات من الأصول والنقد ومطابقتها بالكشوف الخارجية، وآلية المدفوعات؛
- الفصل في الواجبات بين المستثمرين أو المتداولين في الأدوات المالية والمسؤولين عن معالجة هذه الأدوات وتقويمها والمصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيماً عن المكتب الأممي؛
- آليات التقويم وأدوات الرقابة عليه، بما في ذلك أدوات الرقابة على البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير خارجية؛
- متابعة أدوات الرقابة.

23- تختلف طبيعة المخاطر غالباً فيما بين المنشآت التي لديها حجم كبير ومجموعة متنوعة من الأدوات المالية والمنشآت التي لا تدخل سوى في القليل من معاملات الأدوات المالية. ويؤدي ذلك إلى مناهج مختلفة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال:

- من المعتاد أن يكون للمنشأة التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية بيئة عمل مقسّمة إلى غرف للمعاملات يوجد فيها متداولون اختصاصيون وأن يكون هناك فصل في الواجبات بين هؤلاء المتداولين والمكتب الخلفي (الذي يشير إلى قسم العمليات الذي يتحقق من بيانات عمليات التداول التي تمت ويضمن أنها ليست خاطئة وينفذ التحويلات المطلوبة). وفي مثل هذه البيئات، يقوم المتداولون عادة بإبرام العقود شفويًا عبر الهاتف أو من خلال منصات التداول الإلكترونية. ويكون قيد المعاملات ذات الصلة والتسجيل الصحيح للأدوات المالية في مثل هذه البيئة أكثر صعوبة بكثير منه في المنشأة التي ليس لديها سوى القليل من الأدوات المالية، التي يمكن في الغالب تأكيد وجودها واكتمالها بإرسال طلب مصادقة مصرفية إلى عدد قليل من المصارف.
- وفي المقابل، لا يوجد فصل في الواجبات داخل المنشآت التي ليس لديها سوى عدد صغير من الأدوات المالية، ويكون وصول هذه المنشآت إلى السوق محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، ورغم أنه قد يكون من الأيسر تحديد معاملات الأدوات المالية، فإنه يوجد خطر متمثل في إمكانية اعتماد الإدارة على عدد محدود من العاملين، مما قد يزيد من خطر تنفيذ معاملات غير مصرح بها أو عدم تسجيل المعاملات.

الاكتمال والدقة والوجود

24- توضح الفقرات 25-33 أدوات الرقابة والآليات التي قد تكون مطبقة داخل المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المنشآت التي تحتوي على غرف للتداول. وعلى النقيض، قد لا تطبق المنشأة التي ليس لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية هذه الأدوات والآليات لكنها بدلاً من ذلك قد تقوم بالمصادقة على معاملاتها مع الطرف المقابل أو غرفة المقاصة. وقد يكون القيام بذلك بسيطاً نسبياً حيث إن المنشأة قد تتعامل فقط مع طرف مقابل واحد أو اثنين.

المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة

25- بصفة عامة، ففيما يتعلق بالمعاملات التي تنفذها المؤسسات المالية، يتم توثيق شروط الأدوات المالية في المصادقات المتبادلة بين الأطراف المقابلة وفي الاتفاقيات القانونية. وتقوم غرف المقاصة بمتابعة تبادل المصادقات عن طريق مقابلة عمليات التداول وتسويتها. وتُعنى غرفة المقاصة المركزية بالتبادل وتتبع عادةً المنشآت التي تقوم بالمقاصة من خلال غرف المقاصة آليات لإدارة المعلومات المقدمة لغرفة المقاصة.

26- لا تتم تسوية جميع المعاملات من خلال مثل هذا التبادل. ففي العديد من الأسواق الأخرى توجد ممارسة مستقرة للاتفاق على شروط المعاملات قبل بدء التسوية. وحتى تتسم هذه الآلية بالفاعلية، يلزم إجراؤها بمعزل عن الذين يقومون بالتداول في الأدوات المالية للحد من خطر الغش. وفي أسواق أخرى، تتم المصادقة على المعاملات بعد بدء التسوية وفي بعض الأحيان يؤدي تراكم المصادقات إلى بدء التسوية قبل الاتفاق تماماً على جميع الشروط. ويفرض هذا خطراً إضافياً لأن المنشآت المتعاملة تضطر إلى الاعتماد على وسائل بديلة للاتفاق على عمليات التداول. وقد يكون من بين هذه الوسائل:

- إنفاذ مطابقت صارمة بين سجلات المتداولين في الأدوات المالية والقائمين بتسويتها (من المهم الفصل التام في الواجبات بينهما)، وإقرانها بأدوات رقابة قوية للإشراف على المتداولين في الأدوات المالية لضمان سلامة المعاملات؛
- فحص الوثائق الموجزة المقدمة من الأطراف المقابلة التي تركز على الشروط الأساسية حتى لو لم يتم الاتفاق على الشروط الكاملة؛
- الفحص الشامل للأرباح وخسائر المتداولين لضمان تطابقها مع ما قام المكتب الخلفي بحسابه.

المطابقات مع المصارف وأمناء الحفظ

27- قد يتم الاحتفاظ ببعض مكونات الأدوات المالية، مثل السندات والأسهم، في مؤسسات إيداع منفصلة. وينتج عن معظم الأدوات المالية أيضاً مدفوعات نقدية في وقت ما وغالباً ما تبدأ هذه التدفقات النقدية في وقت مبكر من عمر العقد. وتمر هذه المدفوعات والمقبوضات النقدية من خلال حساب مصرفي للمنشأة. وتمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم.

28- وتجدر الإشارة إلى أن الأدوات المالية لا تؤدي جميعها إلى تحقيق تدفق نقدي في مراحل مبكرة من عمر العقد أو لا يمكن تسجيلها جميعها لدى السوق المالية أو أمين الحفظ. وفي هذه الحالة، لن تحدد آليات المطابقة عمليات التداول التي أغفل ذكرها أو سُجلت بشكل غير دقيق، وتزيد حينئذٍ أهمية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة. وحتى في حالة تسجيل مثل هذه التدفقات النقدية بشكل دقيق في المراحل المبكرة من عمر العقد، فإن ذلك لا يضمن دقة تسجيل جميع خصائص الأداة أو شروطها (على سبيل المثال، أجل الاستحقاق وخيار الإنهاء المبكر).

29- إضافة إلى ذلك، قد تكون حركات النقدية صغيرة جداً في سياق الحجم الكلي للتداول أو قائمة المركز المالي الخاصة بالمنشأة وبالتالي قد يصعب تحديدها. وتتعزز قيمة المطابقات عندما يقوم موظفو الشؤون المالية أو موظفو المكتب الخلفي الآخرون بفحص القيود في جميع حسابات دفتر الأستاذ العام لضمان صحتها وتأييدها. ومن شأن هذه الآلية أن تساعد في تحديد ما إذا كان الجانب الآخر لقيود النقدية المتعلقة بالأدوات المالية لم يتم تسجيله بشكل سليم. ومن الأهمية بمكان فحص الحسابات الوسيطة وحسابات المقاصة بغض النظر عن رصيد الحساب، إذ قد توجد مقاصة لبنود المطابقة في الحساب.

30- في المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمطابقة والمصادقة أدوات آلية، وفي هذه الحالة يلزم تطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة الخاصة بتقنية المعلومات لدعمها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية على وجه الخصوص لضمان أن البيانات قد تم تجميعها بشكل كامل ودقيق من المصادر الخارجية (مثل المصارف وأمناء الحفظ) ومن سجلات المنشأة وضمان أنه لم يتم التلاعب بها قبل المطابقة أو أثناءها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية أيضاً لضمان أن الضوابط التي تتم بها مطابقة القيود تقييدية بما يكفي لمنع الإجازة غير الدقيقة لبنود المطابقة.

أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود

- 31- نظراً للتعقيد الملازم لبعض الأدوات المالية فلن يكون من الواضح دائماً كيفية تسجيل هذه الأدوات في نُظْم المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد تقوم الإدارة بوضع آليات رقابية لمتابعة السياسات التي تفرض كيفية قياس أنواع معينة من المعاملات وتسجيلها والمحاسبة عنها. ويقوم عادةً بوضع هذه السياسات ومراجعتها بشكل مسبق عاملون على قدر مناسب من التأهيل قادرين على فهم التأثيرات الكاملة للأدوات المالية الجاري قيدها في الدفاتر.
- 32- قد يتم إلغاء بعض المعاملات أو تعديلها بعد التنفيذ الأولي لها. ويمكن لتطبيق أدوات الرقابة المناسبة المتعلقة بالإلغاء أو التعديل أن يحد من أثر مخاطر التحريف الجوهرى الذي يقع بسبب الغش أو الخطأ. وإضافة إلى ذلك، قد تكون لدى المنشأة آلية مطبقة لإعادة المصادقة على عمليات التداول الملغاة أو المعدلة.
- 33- في المؤسسات المالية التي تباشر قدراً كبيراً من عمليات التداول، يقوم أحد كبار الموظفين عادةً بمراجعة الأرباح والخسائر اليومية المقيدة في دفاتر كل متداول لتقويم ما إذا كانت هذه الأرباح والخسائر معقولة بناءً على معرفة الموظف بالسوق. وقد يؤدي القيام بذلك إلى تمكين الإدارة من تحديد عمليات تداول معينة لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو دقيق، أو إلى اكتشاف غش ارتكبه متداول معين. ومن المهم أن تكون هناك إجراءات للتصريح بالمعاملات تدعم كبار الموظفين في مراجعة المعاملات.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

- 34- في العديد من أطر التقرير المالي، يتم غالباً قياس الأدوات المالية، بما فيها المشتقات المدمجة، بالقيمة العادلة لغرض العرض في قائمة المركز المالي وفي احتساب الربح أو الخسارة والإفصاح أو أي من ذلك. وبصفة عامة، يتمثل الهدف من القياس بالقيمة العادلة في الوصول إلى السعر الذي ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أحوال السوق؛ وبعبارة أخرى، لا يكون هذا سعر المعاملة للقيام بتصفية إجبارية أو للبيع الاضطراري. وتحقيقاً لهذا الهدف، تؤخذ في الاعتبار جميع معلومات السوق المتاحة ذات الصلة.
- 35- قد تنشأ قياسات الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة عند التسجيل الأولي للمعاملات ولاحقاً عندما تحدث تغيرات في القيمة. وقد تتم معالجة التغيرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت بطرق مختلفة بموجب أطر التقرير المالي المختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تُسجّل هذه التغيرات على أنها ربح أو خسارة، أو قد تُسجّل في الدخل الشامل الآخر. وقد يكون من اللازم أيضاً، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، قياس الأداة المالية بالكامل أو مكون منها فقط (على سبيل المثال، مشتقة مدمجة عند المحاسبة عنها بشكل منفصل) بالقيمة العادلة.
- 36- تحدد بعض أطر التقرير المالي تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة. وقد تُصنّف المدخلات إلى مستويات مختلفة مثل:

- مدخلات المستوى الأول - الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق المفتوحة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة التي يمكن للمنشأة معرفتها في تاريخ القياس.
- مدخلات المستوى الثاني - المدخلات الأخرى خلاف الأسعار المعلنة المذكورة في المستوى الأول التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. وإذا كان للأصل أو الالتزام المالي مدة (تعاقدية) محددة، يجب أن تكون مدخلات المستوى الثاني من الممكن رصدها طوال مدة الأصل أو الالتزام المالي. وتشمل مدخلات المستوى الثاني ما يلي:
 - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المشابهة في الأسواق النشطة.
 - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة أو المشابهة في الأسواق غير النشطة.
 - المدخلات الأخرى، خلاف الأسعار المعلنة، التي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي (على سبيل المثال، معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي من الممكن رصدها على فترات معلنة عادة والتقلبات الضمنية والفروق الائتمانية).
 - المدخلات التي يتم استنباطها أساساً من بيانات السوق التي من الممكن رصدها أو المدخلات التي تؤيدها هذه البيانات عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو بغير ذلك من الوسائل (المدخلات التي يؤيدها السوق).

- مدخلات المستوى الثالث - المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي. وتستخدم المدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر مدخلات ذات صلة يمكن رصدها، مما يوفر ظروفاً يوجد بها نشاط سوقي ضعيف، إن كان موجوداً، للأصل أو الالتزام المالي في تاريخ القياس.

وبصفة عامة، تزيد درجة عدم تأكد القياس عندما تنتقل الأداة المالية من المستوى الأول إلى المستوى الثاني، أو من المستوى الثاني إلى المستوى الثالث. وقد يوجد كذلك ضمن المستوى الثاني مدى واسع لحالة عدم تأكد القياس بناءً على إمكانية رصد المدخلات وتعقيد الأداة المالية وتقويمها وغيرها من العوامل.

37- قد تفرض بعض أطر التقرير المالي على المنشأة، أو قد تسمح لها بإجراء تعديلات تبعاً لحالات عدم تأكد القياس، من أجل التعديل تبعاً للمخاطر الذي من شأن المشارك في السوق أن يقوم به في التسعير للأخذ في الحسبان حالات عدم تأكد المخاطر المرتبطة بتسعير الأداة المالية أو تدفقاتها النقدية. ومن ذلك على سبيل المثال:

- تعديلات النماذج. قد يوجد في بعض النماذج قصور معلوم أو قد تكشف نتيجة المعايير عن القصور في قياس القيمة العادلة وفقاً لإطار التقرير المالي.
- تعديلات مخاطر الائتمان. لا تأخذ بعض النماذج في الحسبان خطر الائتمان، بما في ذلك خطر الطرف المقابل أو خطر الائتمان الذاتي.
- تعديلات السيولة. تقوم بعض النماذج بحساب متوسط سعر السوق، رغم أن إطار التقرير المالي قد يتطلب استخدام مبلغ معدل تبعاً للسيولة مثل الفرق بين السعر المطلوب والمعروض. وتراعي تعديلات السيولة الأخرى، التي يزيد طابعها الاجتهادي، أن بعض الأدوات المالية تكون غير سائلة مما يؤثر على التقويم.
- تعديلات المخاطر الأخرى. قد لا تعبر القيمة المقاسة عن القيمة العادلة في تاريخ القياس إذا تم استخدام نموذج لا يأخذ في الحسبان جميع العوامل الأخرى التي من شأن المشاركين في السوق أن يضعوها في الحسبان عند تسعير الأداة المالية، وبالتالي فقد يلزم تعديل هذه القيمة بشكل منفصل للوفاء بإطار التقرير المالي المنطبق.

ولأُعد التعديلات مناسبة إذا كانت تقوم بتعديل قياس الأداة المالية أو تقويمها بعيداً عن القيمة العادلة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال لغرض الحيطة.

المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد

38- حسبما تمت الإشارة إليه أعلاه، تقوم أطر التقرير المالي غالباً بتصنيف المدخلات طبقاً لدرجة رصدها. وكلما قل النشاط المرتبط بالأدوات المالية في السوق وقلت إمكانية رصد المدخلات، زادت درجة عدم تأكد القياس. وتباين طبيعة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة لدعم تقويم الأدوات المالية بناءً على إمكانية رصد المدخلات الخاصة بقياسها، التي تتأثر بطبيعة السوق (على سبيل المثال، مستوى نشاط السوق وما إذا كان من خلال سوق مالية أو خارج المنصة). وبالتالي، فإن هناك سلسلة تربط بين طبيعة الأدلة المستخدمة لدعم التقويم وإمكانية الاعتماد عليها، وبين أن يصبح من الصعب على الإدارة الحصول على المعلومات لدعم التقويم عندما تصبح الأسواق غير نشطة وتقل إمكانية رصد المدخلات.

39- عندما لا تتوفر مدخلات قابلة للرصد، تستخدم المنشأة مدخلات غير قابلة للرصد (مدخلات المستوى الثالث) تعكس الافتراض الذي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموه عند تسعير الأصل أو الالتزام المالي، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر. وتحدد المدخلات غير القابلة للرصد باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة. وفي سبيل تحديد المدخلات غير القابلة للرصد، قد تبدأ المنشأة باستخدام البيانات الخاصة بها، التي يتم تعديلها إذا كانت هناك معلومات متاحة بشكل معقول تشير إلى (أ) أن المستخدمين الآخرين في السوق سيستخدمون بيانات مختلفة أو (ب) أن هناك شيء ما تراه المنشأة ولا يمكن للمشاركين الآخرين في السوق الاطلاع عليه (على سبيل المثال، تضافر في الجهود خاص بالمنشأة).

تأثيرات الأسواق غير النشطة

40- تزيد درجة عدم تأكد القياس ويصبح التقويم أكثر تعقيداً عندما تصبح الأسواق التي يتم فيها تداول الأدوات المالية أو الأجزاء المكونة لها غير نشطة. ولا توجد نقطة واضحة المعالم تتحول السوق النشطة عندها إلى سوق غير نشطة، غير أن أطر التقرير المالي قد تقدم توجيهات في هذا

الشأن. ومن بين خصائص الأسواق غير النشطة وجود تراجع كبير في حجم نشاط التداول ومستواه، أو تباين الأسعار المتاحة بشكل كبير على مدار الوقت أو فيما بين المشاركين في السوق، أو عدم وجود سعر جارٍ. ومع ذلك، فإن تقييم ما إذا كانت السوق غير نشطة يتطلب اجتهاداً.

41- عندما تكون الأسواق غير نشطة، قد تكون الأسعار المعلن عنها غير صالحة (بعبارة أخرى، أسعار قديمة) أو قد لا تعبر عن الأسعار التي قد يتداول بها المشاركون في السوق أو قد تعبر عن معاملات اضطرابية (كما هو الحال عندما يكون البائع مطالباً ببيع أصل للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو قانونية، أو عند الحاجة للتصرف في أصل على الفور لتوفير سيولة، أو عند وجود مشترٍ واحد محتمل نتيجة القيود القانونية أو قيود الوقت المفروضة). ولذلك، تتم عمليات التقييم بناءً على مدخلات المستوى الثاني والمستوى الثالث. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون لدى المنشأة:

- سياسة للتقييم تشتمل على آلية لتحديد ما إذا كانت مدخلات المستوى الأول متاحة؛
 - فهم لكيفية حساب أسعار أو مدخلات معينة من مصادر خارجية تم استخدامها كمدخلات لأساليب التقييم من أجل تقييم إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يعكس عرض أسعار الوسيط في سوق نشطة لأداة مالية لم يتم تداولها المعاملات الفعلية على أداة مالية مشابهة، لكن عندما تصبح السوق غير نشطة يحتتمل أن يعتمد عرض أسعار الوسيط بشكل أكبر على أساليب تقييم خاصة بالوسيط لتحديد الأسعار؛
 - فهم لكيفية تأثير تدهور ظروف العمل على الطرف المقابل، وأيضاً لما إذا كان تدهور ظروف العمل في منشآت مماثلة للطرف المقابل قد يشير إلى احتمالية عدم وفاء الطرف المقابل بالتزاماته (بعبارة أخرى، خطر عدم الأداء)؛
 - سياسات للتعديل تبعاً لحالات عدم تأكد القياس. وقد تشمل هذه التعديلات نماذج وتعديلات نقص السيولة وتعديلات مخاطر الائتمان وتعديلات المخاطر الأخرى؛
 - القدرة على حساب مدى النتائج الواقعية في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
 - سياسات لتحديد وقت انتقال مدخل من مدخلات قياس القيمة العادلة إلى مستوى مختلف في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
- 42- قد تنشأ صعوبات معينة عندما يوجد تراجع شديد أو حتى توقف في التداول في أوراق مالية معينة. وفي هذه الظروف، فإن الأدوات المالية التي سبق تقييمها باستخدام أسعار السوق قد يلزم تقييمها باستخدام أحد النماذج.

آلية التقييم الخاصة بالإدارة

43- تشمل الأساليب التي يمكن للإدارة استخدامها لتقييم أدواتها المالية الأسعار القابلة للرصد والمعاملات الحديثة والنماذج التي تستخدم مدخلات قابلة للرصد أو غير قابلة للرصد. وقد تستفيد الإدارة أيضاً مما يلي:

- (أ) مصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو عرض أسعار لوسيط؛ أو
- (ب) خبير تقييم.

وقد تستخدم مصادر التسعير الخارجية وخبراء التقييم أسلوباً أو أكثر من هذه الأساليب الخاصة بالتقييم.

44- في العديد من أطر التقرير المالي، يتمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية في المعاملات المعاصرة في سوق نشطة (أي في مدخلات المستوى الأول). وفي مثل هذه الحالات، قد يكون تقييم الأداة المالية بسيطاً نسبياً. ويمكن الحصول على الأسعار المعلنة للأدوات المالية المدرجة في الأسواق المالية أو المتداولة في الأسواق الثانوية السائلة من مصادر مثل المنشورات المالية أو الأسواق المالية نفسها أو مصادر التسعير الخارجية. وعند استخدام الأسعار المعلنة، فمن المهم أن تفهم الإدارة الأساس المقدم على أساسه عرض الأسعار حتى تضمن أن السعر يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس. وقد تقدم الأسعار المعلنة التي يتم الحصول عليها من المنشورات أو الأسواق المالية دليلاً كافياً على القيمة العادلة في الحالتين التاليتين، على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تكون الأسعار قديمة أو "غير صالحة" (على سبيل المثال، إذا كان عرض الأسعار قائماً على آخر سعر متداول ويكون التداول قد تم منذ بعض الوقت)؛

(ب) عندما تكون عروض الأسعار هي الأسعار التي يتداول بها المتداولون فعلياً في الأداة المالية بتكرار وحجم كافيين.

45- عندما لا يوجد في السوق أي سعر ملحوظ متداول للأداة المالية (بعبارة أخرى، مدخل من المستوى الأول)، سيكون من اللازم على المنشأة جمع مؤشرات أخرى للأسعار لتستخدمها في أسلوب تقويم الأداة المالية. وقد تشتمل مؤشرات الأسعار على ما يلي:

- المعاملات الحديثة، بما في ذلك المعاملات التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية المتعلقة بنفس الأداة. ويولى الاهتمام بما إذا كان من الضروري إجراء تعديل تبعاً للتغيرات في أحوال السوق في الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ إجراء المعاملة، إذ ليس بالضرورة أن تكون هذه المعاملات مؤشراً على أحوال السوق التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ومن الممكن أيضاً أن تمثل المعاملة معاملة اضطرارية ومن ثم لا تكون مؤشراً على السعر في التداول المنتظم.
- تُعرف المعاملات الجارية أو الحديثة في الأدوات المشابهة غالباً بلفظ "التسعير بالنظير". ويلزم إدخال تعديلات على سعر النظير حتى يُظهر السعر أثر الاختلافات بين هذا النظير والأداة الجارية تسعيرها، على سبيل المثال، مراعاة الاختلافات في مخاطر السيولة والائتمان بين الأدوات.
- مؤشرات الأدوات المشابهة. كما هو الحال في المعاملات المتعلقة بالأدوات المشابهة، يلزم إدخال تعديلات لإظهار أثر الاختلاف بين الأداة الجارية تسعيرها والأداة المستنبط منها المؤشر المستخدم.

46- من المتوقع أن تقوم الإدارة بتوثيق سياساتها الخاصة بالتقويم والنموذج المستخدم لتقويم أداة مالية معينة، بما في ذلك الأسباب المنطقية لاتباع النموذج المستخدم، واختيار الافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم، ونظر المنشأة فيما إذا كان من الضروري إدخال تعديلات تبعاً لعدم تأكيد القياس.

النماذج

47- قد تُستخدم النماذج لتقويم الأداة المالية عندما لا يمكن رصد السعر بشكل مباشر في السوق. ويمكن أن تكون النماذج بسيطة كمعادلة تسعير السندات شائعة الاستخدام أو يمكن أن تنطوي على تعقيدات، ولاسيما أدوات البرمجيات المطورة لتقويم الأدوات المالية بمدخلات المستوى الثالث. وتعتمد العديد من النماذج على العمليات الحسابية للتدفقات النقدية المخصومة.

48- وتشتمل النماذج على منهجية وافتراضات وبيانات. وتوضح المنهجية القواعد أو المبادئ الحاكمة للعلاقة بين المتغيرات في التقويم. وتشمل الافتراضات تقديرات للمتغيرات غير المؤكدة المستخدمة في النموذج. وقد تشتمل البيانات على معلومات فعلية أو افتراضية عن الأداة المالية أو المدخلات الأخرى للأداة المالية.

49- تبعاً للظروف، تشمل الأمور التي قد تتناولها المنشأة عند وضع نموذج أو التحقق من صحته لتقويم أداة مالية ما إذا:

- كان النموذج متحققاً من صحته قبل الاستخدام، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
 - الصحة النظرية والسلامة الرياضية للمنهجية، بما في ذلك مدى مناسبة المؤشرات القياسية والمسائل ذات الحساسية.
 - اتساق واكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق، وما إذا كانت تتوفر مدخلات مناسبة للاستخدام في النموذج.
- كان هناك ما هو مناسب من سياسات الرقابة على التغييرات والإجراءات وأدوات الرقابة الأمنية على النموذج.
- كان النموذج تم تغييره أو تعديله على نحو مناسب وفي الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في أحوال السوق.
- كان النموذج يخضع دورياً للمعايرة والمراجعة والاختبار للتحقق من صحته بواسطة قسم مستقل وموضوعي. ويُعد القيام بذلك وسيلة لضمان أن يكون مخرج النموذج هو العرض العادل للقيمة التي ينسبها المشاركون في السوق للأداة المالية.
- كان النموذج يحقق أكبر استخدام ممكن للمدخلات ذات الصلة القابلة للرصد وأكبر استخدام ممكن للمدخلات غير القابلة للرصد.
- كان قد تم إدخال تعديلات على مخرج النموذج لإظهار أثر الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموها في ظروف مشابهة.
- كان النموذج موثقاً بشكل كافٍ، بما في ذلك التطبيقات والقيود المقصودة للنموذج ومعلوماته الأساسية والبيانات المطلوبة ونتائج أي تحليل تم إجراؤه للتحقق من الصحة وأي تعديلات تم إدخالها على مخرج النموذج.

50- فيما يلي توضيح للكيفية التي يمكن بها استخدام النماذج لتقويم أداة مالية شائعة، تُعرف باسم الورقة المالية المضمونة بأصول.⁹ ونظراً لأن الأوراق المالية المضمونة بأصول تُؤمن غالباً بناءً على مدخلات من المستوى الثاني أو الثالث، فكثيراً ما تُؤمن باستخدام النماذج وهي تستلزم:

- فهم نوع الورقة المالية - النظر في (أ) الضمان الرهني الأساسي؛ (ب) وشروط الورقة المالية. ويُستخدم الضمان الرهني الأساسي لتقدير توقيت ومبالغ التدفقات النقدية مثل مدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي الخاصة برهن عقاري أو بطاقة ائتمان.
- فهم شروط الورقة المالية - يشمل هذا تقويم حقوق التدفقات النقدية التعاقدية، مثل ترتيب السداد وأية حالة من حالات التخلف عن الوفاء. ويشير ترتيب السداد، الذي يُعرف غالباً باسم الأولوية، إلى الشروط التي تتطلب السداد لبعض فئات حاملي الأوراق المالية (الدين الممتاز) قبل فئات أخرى (الدين تالي الاستحقاق). ويُشار كثيراً إلى حقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية في التدفقات النقدية بلفظ تتابع استحقاق التدفقات النقدية، ويُستخدم هذه الحقوق مع الافتراضات المتعلقة بتوقيت التدفقات النقدية ومبلغها للتوصل إلى مجموعة من التدفقات النقدية التقديرية لكل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية. ثم تُخصم التدفقات النقدية المتوقعة لاستنباط قيمة عادلة تقديرية.

51- قد تتأثر التدفقات النقدية للورقة المالية المضمونة بأصول بالدفوعات المسبقة للضمان الرهني الأساسي ومخاطر التخلف عن الوفاء المحتملة وجرّدة الخسائر التقديرية الناجمة عن ذلك. وتعتمد عادةً افتراضات الدفوعات المسبقة، في حالة الانطباق، على تقويم معدلات الفائدة السوقية لضمان رهني مشابه للمعدلات على الضمان الرهني الداعم للورقة المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت معدلات الفائدة السوقية للرهون العقارية قد شهدت انخفاضاً فعندئذٍ قد تشهد الرهون العقارية الأساسية في الورقة المالية معدلات دفع مسبق أعلى مما كان متوقعاً ابتداءً. ويستلزم تقدير التخلف المحتمل عن الوفاء وتقدير حدة الخسائر إجراء تقويم عن قرب للضمان الرهني الأساسي وللمقترضين لتقدير معدلات التخلف عن الوفاء. فعلى سبيل المثال، عندما يشتمل الضمان الرهني الأساسي على رهون عقارية سكنية، فقد تتأثر شدة الخسائر بتقديرات أسعار الوحدات السكنية على مدار مدة الورقة المالية.

مصادر التسعير الخارجية

52- قد تستخدم المنشآت مصادر التسعير الخارجية للحصول على معلومات القيمة العادلة. وقد يتطلب إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك تقويم الأدوات المالية وإعداد الإفصاحات المتعلقة بهذه الأدوات في القوائم المالية، خبرات تفتقر إليها الإدارة. وقد تعجز المنشآت عن وضع أساليب تقويم مناسبة، بما في ذلك النماذج التي قد تُستخدم في التقويم، وقد تستخدم مصدراً من مصادر التسعير الخارجية للتوصل إلى تقويم أو لتقديم إفصاحات في القوائم المالية. وقد يكون هذا هو الحال على وجه الخصوص في المنشآت الأصغر أو في المنشآت التي لا تنخرط في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية (على سبيل المثال، المؤسسات غير المالية التي لها إدارات للخزينة). وبالرغم من قيام الإدارة باستخدام مصدر تسعير خارجي، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقويم.

53- قد تُستخدم مصادر التسعير الخارجية أيضاً لأن حجم الأوراق المالية المطلوب تسعيرها خلال فترة زمنية قصيرة قد لا يكون ممكناً بواسطة المنشأة. وهذا هو الحال غالباً لصناديق الاستثمار المتداولة التي يجب أن تحدد صافي قيمة الأصل كل يوم. وفي حالات أخرى، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها.

54- لسبب أو أكثر من هذه الأسباب، تستخدم معظم المنشآت مصادر التسعير الخارجية عند تقويم الأوراق المالية سواءً كمصدر أساسي أو مصدر لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها. وتقع مصادر التسعير الخارجية عادةً ضمن الصنفين التاليين:

- خدمات التسعير، بما في ذلك خدمات التسعير التوافقي؛
- تقديم الوسطاء لعروض الأسعار.

⁹ الورقة المالية المضمونة بأصول هي أداة مالية تدعمها مجموعة من الأصول الأساسية (تُعرف باسم الضمان الرهني، مثل المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة ببطاقات الائتمان أو قروض السيارات) وتستمد قيمتها وتحقق الدخل من تلك الأصول الأساسية.

خدمات التسعير

- 55- تزود خدمات التسعير المنشآت بأسعار مجموعة متنوعة من الأدوات المالية والبيانات المتعلقة بهذه الأسعار، وتُجرى غالباً عمليات تقويم يومية لعدد كبير من الأدوات المالية. وقد تتم هذه العمليات عن طريق جمع البيانات والأسعار السوقية من مجموعة كبيرة من المصادر، بما في ذلك صانعي الأسواق، وفي حالات معينة باستخدام أساليب تقويم داخلية لاستنباط القيم العادلة التقديرية. وقد تجمع خدمات التسعير بين عدد من المناهج للتوصل إلى سعر. وتُستخدم غالباً خدمات التسعير كمصدر للأسعار استناداً إلى مدخلات المستوى الثاني. وقد تطبق خدمات التسعير أدوات رقابة قوية على كيفية تحديد الأسعار وغالباً ما يقوم عملاء هذه الخدمات بإشراك مجموعة كبيرة من الأطراف، مثل المستثمرين من جانبي الشراء والبيع ووظائف المكاتب الخلفية والوسطى والمراجعين وغيرهم.
- 56- يكون لخدمات التسعير غالباً آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء رفض الأسعار المستلمة من خدمات التسعير. وتتطلب آليات الرفض هذه عادةً من العميل تقديم أدلة لدعم سعر آخر بديل، مع تصنيف حالات الرفض بناءً على جودة الأدلة المستلمة. فعلى سبيل المثال، قد يتم إقرار الرفض المستند إلى بيع حديث لتلك الأداة لم تكن خدمة التسعير على دراية به، فيما قد يخضع الرفض المستند إلى أسلوب تقويم خاص بالعميل للمزيد من التمهيص. وهكذا، قد تكون خدمة التسعير المنطوية على عدد كبير من كبار المشاركين، على كل من جانب الشراء والبيع، قادرة على أن تصحح باستمرار الأسعار لتعكس بشكل كامل المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

خدمات التسعير التوافقي

- 57- قد تستخدم بعض المنشآت بيانات التسعير الناتجة من خدمات التسعير التوافقي والتي تكون مختلفة عن خدمات التسعير الأخرى. وتحصل خدمات التسعير التوافقي على معلومات التسعير حول الأداة من العديد من المنشآت المشاركة (المكتتبون). ويقدم كل مكتب أسعاره لخدمة التسعير. وتعامل خدمة التسعير هذه المعلومات بسرية وترد على كل مكتب بالسعر التوافقي، الذي عادةً ما يكون متوسطاً حسابياً للبيانات بعد اتباع آلية روتينية لتنقيح البيانات لإزالة القيم الشاذة. وبالنسبة لبعض الأسواق، مثل أسواق المشتقات غير المألوفة، قد تكون الأسعار التوافقية أفضل بيانات متاحة. لكن تتم مراعاة العديد من العوامل عند تقييم صدق الأسعار التوافقية فيما تعبر عنه، بما في ذلك على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الأسعار المقدمة من المكتتبين تعكس المعاملات الفعلية أم أنها مجرد أسعار استرشادية مستندة إلى أساليب تقويم خاصة بهم.
- عدد المصادر التي تم الحصول على الأسعار منها.
- جودة المصادر المستخدمة من جانب خدمة التسعير التوافقي.
- ما إذا كان من بين المشاركين مشاركون كبار في السوق.

- 58- جرت العادة على أن تكون الأسعار التوافقية متاحة فقط للمكتتبين الذين قدموا أسعارهم للخدمة. وبالتالي، لن تكون جميع المنشآت على اطلاع مباشر على الأسعار التوافقية. ونظراً لأن المكتب لا يستطيع عادةً معرفة الكيفية التي جرى بها تقدير الأسعار المقدمة، فقد تحتاج الإدارة إلى مصادر أدلة أخرى إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خدمات التسعير التوافقي لدعم تقويمها. وقد يكون هذا هو الحال خاصة إذا كانت المصادر تقدم أسعاراً استرشادية استناداً إلى أساليب التقويم الخاصة بها وكانت الإدارة عاجزة عن فهم كيفية قيام هذه المصادر بحساب أسعارها.

تقديم الوسطاء لعروض الأسعار

- 59- نظراً لأن الوسطاء لا يقومون بتقديم عروض الأسعار إلا كخدمة عرضية لعملائهم، فإن العروض التي يقدمونها تختلف من جوانب عدة عن الأسعار التي يتم الحصول عليها في خدمات التسعير. وقد يكون الوسطاء غير راغبين في تقديم معلومات عن الألية المستخدمة في إعداد عروض أسعارهم، لكنهم قد يكونون مطلعين على معلومات قد لا تكون خدمة التسعير على علم بها فيما يتعلق بالمعاملات. وقد تكون عروض أسعار الوسطاء قابلة للتنفيذ أو قد تكون استرشادية. وعروض الأسعار الاسترشادية هي أفضل تقدير للقيمة العادلة من جانب الوسيط، في حين يوضح عرض الأسعار القابل للتنفيذ أن الوسيط يرغب في إجراء المعاملة بهذا السعر. وتُعد عروض الأسعار القابلة للتنفيذ دليلاً قوياً على القيمة العادلة. فيما تكون عروض الأسعار الاسترشادية أقل قوة بسبب الافتقار إلى الشفافية في الطرق التي استخدمها الوسيط في إعداد العرض. وإضافة إلى ذلك، تختلف شدة أدوات الرقابة على عرض أسعار الوسيط بناءً على ما إذا كان الوسيط يحوز نفس الورقة المالية في

محفظته. وتستخدم عروض أسعار الوسطاء غالباً للأوراق المالية التي لها مدخلات من المستوى الثالث وفي بعض الأحيان قد تكون هي المعلومات الخارجية الوحيدة المتاحة.

اعتبارات أخرى تتعلق بمصادر التسعير الخارجية

60- يمكن فهم الكيفية التي تحسب بها مصادر التسعير الأسعار الإدارة من تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات مناسبة للاستخدام في تقييمها، بما في ذلك استخدامها كأحد المدخلات في أي من أساليب التقييم، وتحديد مستوى المدخلات الذي ينبغي تصنيف الورقة المالية فيه لأغراض الإفصاح. فعلى سبيل المثال، قد تقوم مصادر التسعير الخارجية بتقييم الأدوات المالية باستخدام نماذج خاصة بها، ومن المهم أن تفهم الإدارة المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة.

61- إذا لم تكن قياسات القيمة العادلة المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية مستندة إلى الأسعار المتداولة في سوق نشطة، سيكون من الضروري أن تقوم الإدارة بتقييم ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة مستنبطة بطريقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن فهم الإدارة لقياس القيمة العادلة ما يلي:

- كيفية تحديد قياس القيمة العادلة - على سبيل المثال، ما إذا كان قياس القيمة العادلة محدداً بأسلوب من أساليب التقييم، من أجل تقييم ما إذا كان الأسلوب متسقاً مع الهدف من قياس القيمة العادلة؛
- ما إذا كانت عروض الأسعار عبارة عن أسعار استرشادية أو فرق استرشادي أو عروض ملزمة؛
- معدل تكرار قيام مصادر التسعير الخارجية بتقدير قياس القيمة العادلة - من أجل تقييم ما إذا كان هذا القياس يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس.

إن فهم الأسس التي حددت مصادر التسعير الخارجية بناءً عليها عروض أسعارها في السياق المحيط بالأدوات المالية الخاصة التي تحتفظ بها المنشأة يساعد الإدارة في تقييم مدى صلة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها لدعم عمليات التقييم الخاصة بها.

62- يمكن أن تكون هناك تباينات بين مؤشرات الأسعار الصادرة عن مصادر مختلفة. ويساعد فهم كيفية استنباط مؤشرات الأسعار، والتحقق في هذه التباينات، الإدارة في تأييد الأدلة المستخدمة في إعداد تقييمها الخاص بالأدوات المالية من أجل التحقق مما إذا كان التقييم معقولاً. وقد يكون من غير المناسب الاقتصار على أخذ متوسط عروض الأسعار المقدمة، دون إجراء المزيد من البحث، لأنه قد يكون هناك سعر واحد في نطاق الأسعار هو الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وقد لا يكون هو المتوسط. ولتقييم ما إذا كانت عمليات تقييم الإدارة للأدوات المالية معقولة، يمكن للإدارة أن تقوم بما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المعاملات الفعلية تمثل معاملات اضطرابية وليست معاملات بين مشتريين راغبين في الشراء وبائعين راغبين في البيع. وقد يؤدي هذا إلى بطلان استخدام السعر كأحد أسعار المقارنة؛ أو
- تحليل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأداة. ويمكن القيام بذلك كمؤشر لبيانات التسعير الأكثر ملاءمة؛ أو
- بناءً على طبيعة ما لا يمكن رصده، استنتاج الأسعار غير القابلة للرصد قياساً على الأسعار القابلة للرصد (على سبيل المثال، قد تكون هناك أسعار قابلة للرصد لأجال الاستحقاق حتى عشر سنوات ولكن ليس لأبعد من ذلك، لكن قد يكون من الممكن استنتاج منحى الأسعار لما بعد العشر سنوات قياساً على العشر الأولى كمؤشر). ويجب توخي الحذر لضمان عدم استخدام الاستنتاج بالقياس لفترة تبعد كثيراً عن المنحنى القابل للرصد حتى لا تصبح صلته بالأسعار القابلة للرصد ضعيفة لدرجة يتعذر معها الاعتماد عليه؛ أو
- مقارنة الأسعار في محفظة الأدوات المالية ببعضها للتأكد من اتساقها فيما بين الأدوات المالية المتشابهة؛ أو
- استخدام أكثر من نموذج واحد لتأييد نتائج كل نموذج، مع الأخذ في الاعتبار البيانات والافتراضات المستخدمة في كل منها؛ أو
- تقييم التحركات في الأسعار لأدوات التحوط والضمانات الرهنية ذات الصلة.

وأثناء ممارسة المنشأة لاجتهادها فيما يتعلق بالتقييم، قد تنظر أيضاً في عوامل أخرى قد تكون خاصة بظروفها.

الاستعانة بخبراء التقييم

63- قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقييم من مصرف استثماري أو وسيط أو أي مكتب تقييم آخر ليقوم بتقييم بعض أوراقها المالية أو كلها. وخلافاً لخدمات التسعير وعروض أسعار الوسطاء، تكون المنهجية والبيانات المستخدمة متاحة بصورة أيسر للإدارة عندما تقوم بتكليف خبير لإجراء التقييم بالنيابة عنها. وبالرغم من قيام الإدارة بتكليف أي خبير، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقييم المستخدم.

قضايا تتعلق بالالتزامات المالية

64- يُعد فهم تأثير خطر الائتمان جانباً مهماً في تقييم كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ويعكس هذا التقييم جودة الائتمان والقوة المالية لكل من المُصدر وأي مقدم لخدمات دعم الائتمان. وفي بعض أطر التقرير المالي، يفترض قياس الالتزام المالي أن الالتزام قد تم تحويله إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي ملحوظ للالتزام المالي، فإن قيمته تُقاس عادةً باستخدام نفس الطريقة التي من شأن طرف مقابل أن يتبعها لقياس قيمة الأصل المقابل، ما لم تكن هناك عوامل خاصة بالالتزام (مثل تعزيز ائتمان طرف ثالث). وعلى وجه الخصوص، يمكن أن يكون خطر الائتمان الذاتي¹⁰ الخاص بالمنشأة صعب القياس في غالب الأحيان.

العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية

65- تتطلب معظم أطر التقرير المالي تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.

66- تتطلب معظم الأطر الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية (بما في ذلك السياسات المحاسبية) فيما يتعلق بالأدوات المالية. وتُعد المتطلبات المحاسبية لقياسات القيمة العادلة في عرض القوائم المالية وإفصاحاتها متطلبات واسعة في معظم أطر التقرير المالي وتشمل أكثر من مجرد إجراء تقييم للأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم الإفصاحات النوعية عن الأدوات المالية معلومات سياقية مهمة عن خصائص الأدوات المالية وتدققها النقدية المستقبلية مما قد يساعد في إحاطة المستثمرين علماء بالمخاطر التي تكون المنشأة معرضة لها.

أصناف الإفصاحات

67- تشمل متطلبات الإفصاح:

(أ) إفصاحات كمية تُستنبط من المبالغ المدرجة في القوائم المالية - على سبيل المثال، أصناف الأصول والالتزامات المالية؛

(ب) إفصاحات كمية تتطلب اجتهاداً مهماً - على سبيل المثال، تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها؛

(ج) إفصاحات نوعية - على سبيل المثال، الإفصاحات التي تشرح حوكمة المنشأة على الأدوات المالية والأهداف وأدوات الرقابة والسياسات والآليات لإدارة كل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

68- كلما كان التقييم أكثر حساسية للتحركات في متغير معين، زاد احتمال أن يكون الإفصاح ضرورياً للإشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بالتقييم. وقد تتطلب أيضاً أطر تقرير مالي معينة الإفصاح عن تحليلات الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، تهدف الإفصاحات الإضافية المطلوبة للأدوات المالية ذات قياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن مدخلات المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إلى إحاطة مستخدمي القوائم المالية علماء بتأثيرات قياسات القيمة العادلة تلك التي تستخدم المدخلات الأكثر خضوعاً للتقدير الشخصي.

69- تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تكون المنشأة معرضة لها في تاريخ التقرير. وقد يتم تضمين هذا الإفصاح في الإفصاحات على القوائم المالية، أو في مناقشة الإدارة وتحليلها ضمن تقريرها السنوي الذي تحيل إليه إشارات مرجعية من القوائم المالية المراجعة. ويعتمد مدى الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. ويشمل هذا إفصاحات نوعية عن:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها، بما في ذلك التأثيرات المحتملة على السيولة المستقبلية للمنشأة والضمانات الرهنية التي تُطلب منها؛
- أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛

¹⁰ خطر الائتمان الذاتي هو مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن نسبته للتغيرات في أحوال السوق.

- أي تغيرات عن الفترة السابقة في التعرض للمخاطر أو الأهداف أو السياسات أو الآليات الخاصة بإدارة المخاطر.

القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية

- 70- توجد بعض العوامل التي قد تجعل عملية مراجعة الأدوات المالية منطوية على صعوبات خاصة. ومن ذلك على سبيل المثال:
- أنه قد يكون من الصعب على كل من الإدارة والمراجع فهم طبيعة الأدوات المالية والغرض المستخدمة لأجله، والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
 - أن الأجواء السائدة في السوق والسيولة قد تتغير سريعاً، مما يضع الإدارة تحت ضغوط لإدارة المخاطر بفاعلية.
 - أنه قد يصعب الحصول على الأدلة الداعمة للتقويم.
 - أن كل دفعة من المدفوعات المرتبطة بالأدوات المالية قد تكون كبيرة، مما قد يزيد من خطر اختلاس الأصول.
 - أن المبالغ المسجلة في القوائم المالية فيما يتعلق بالأدوات المالية قد لا تكون كبيرة، لكن قد تكون هناك مخاطر وحالات تعرض مهمة مرتبطة بهذه الأدوات المالية.
 - أن عدداً قليلاً من الموظفين قد يمارسون تأثيراً كبيراً على معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، ولاسيما إذا كانت ترتيبات أجورهم مرتبطة بالإيراد المتحقق من الأدوات المالية، ويحتمل أن يكون هناك اعتماد لا مسوغ له على هؤلاء الأفراد من جانب الأفراد الآخرين في المنشأة.
- وقد تتسبب هذه العوامل في حجب المخاطر وما يرتبط بها من حقائق، مما قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، ومن الممكن أن تظهر سريعاً مخاطر كامنة، ولاسيما في ظل أحوال السوق السيئة.

نزعة الشك المهني¹¹

- 71- تُعد نزعة الشك المهني ضرورة لغرض التقييم النقدي لأدلة المراجعة وهي تساعد المراجع في أن يظل متيقظاً للمؤشرات المحتملة الدالة على تحيز الإدارة. وينطوي ذلك على التشكيك في أدلة المراجعة المتضاربة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي كذلك على التيقظ للحالات التي قد تشير إلى احتمال وقوع تحريف بسبب الخطأ أو الغش والنظر في كفاية أدلة المراجعة المتحصل عليها ومناسبتها في ضوء الظروف القائمة.
- 72- يلزم تطبيق نزعة الشك المهني في جميع الظروف، وتزيد الحاجة إلى هذه النزعة مع التعقيد الذي تنطوي عليه الأدوات المالية، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وهو ما قد ينطوي على صعوبات خاصة عند استخدام النماذج أو عند تحديد ما إذا كانت الأسواق غير نشطة.
- تقويم اجتهادات الإدارة، واحتمال تحيز الإدارة، في تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وخصوصاً اختيار الإدارة لأساليب التقويم، واستخدام الافتراضات في أساليب التقويم، ومعالجة الظروف التي تختلف فيها أحكام المراجع عن اجتهادات الإدارة.
- استنباط الاستنتاجات على أساس أدلة المراجعة المتحصل عليها، على سبيل المثال تقييم معقولية عمليات التقويم التي أعدها خبراء الإدارة وتقويم ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية تحقق العرض العادل.

اعتبارات التخطيط¹²

- 73- ينصب تركيز المراجع في التخطيط للمراجعة على ما يلي بصفة خاصة:

- فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح؛

¹¹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 15

¹² يتناول معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية.

- فهم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، والغرض منها ومخاطرها؛
- تحديد ما إذا كانت هناك مهارات ومعرفة متخصصة مطلوبة في المراجعة؛
- فهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة ونظم المعلومات التي تقع في نطاق المراجعة؛
- فهم طبيعة ووظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها؛
- فهم آلية الإدارة لتقويم الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير أو منشأة خدمية؛
- تقييم خطر التحريف الجوهرى والاستجابة له.

فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح

74- يتطلب معيار المراجعة (540) أن يتوصل المراجع إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات وأي متطلبات تنظيمية.¹³ وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق -نفسها- المتعلقة بالأدوات المالية معقدة وتتطلب إفصاحات واسعة. ولا تُغني قراءة هذه المذكرة عن التوصل إلى فهم شامل لجميع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وتتطلب بعض أطر التقرير المالي النظر في أمور مثل:

- المحاسبة عن التحوط؛
- المحاسبة عن أرباح وخسائر "اليوم الأول"؛
- إثبات وإلغاء إثبات معاملات الأدوات المالية؛
- خطر الائتمان الذاتي؛
- تحويل المخاطر وإلغاء إثباتها، ولاسيما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في إنشاء أدوات مالية معقدة وهيكلتها.

فهم الأدوات المالية

75- قد تُخفي خصائص الأدوات المالية عناصر معينة للخطر والتعرض. ويُساعد التوصل إلى فهم للأدوات التي استثمرت فيها المنشأة أو التي تكون معرضة لها، بما في ذلك خصائص الأدوات، المراجع في تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت هناك جوانب مهمة من إحدى المعاملات غائبة أو مسجلة بشكل غير دقيق؛
- ما إذا كان التقويم يبدو مناسباً؛
- ما إذا كانت المخاطر الملازمة للأدوات تحظى بفهم تام وإدارة كاملة من جانب المنشأة؛
- ما إذا كانت الأدوات المالية مُصنّفة كما ينبغي إلى أصول والتزامات متداولة وغير متداولة.

76- فيما يلي أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة:

- أنواع الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- الاستخدام المعدة له.
- فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، للأدوات المالية واستخدامها ومتطلبات المحاسبة عنها.
- شروط الأدوات وخصائصها على وجه الدقة حتى يمكن فهم الآثار المترتبة عليها فهماً تاماً، وأيضاً الأثر الكلي لمعاملات الأدوات المالية خاصة إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها.
- كيفية إدراج الأدوات بالأسلوب اللائق في الاستراتيجية العامة لإدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة.

¹³ معيار المراجعة (540)، الفقرة 8(أ)

وقد تفيد الاستفسارات من وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة إدارة المخاطر، في حالة وجود مثل هذه الوظائف، والمناقشات مع المكلفين بالحوكمة المراجع في فهم الأدوات المالية.

77- في بعض الحالات، قد يحتوي العقد، بما في ذلك العقود الخاصة بالأدوات غير المالية، على مشتقة. وتجزئ بعض أطر التقرير المالي أو تتطلب فصل هذه المشتقات "الدمجة" عن العقد المضيف في بعض الظروف. وسوف يساعد فهم آلية الإدارة لتحديد المشتقات المدمجة والمحاسبة عنها المراجع في فهم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة¹⁴

78- ثمة اعتبار آخر رئيسي في أعمال المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية، ولاسيما الأدوات المالية المعقدة، يتمثل في كفاءة المراجع. ويتطلب معيار المراجعة (220)¹⁵ أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط مقتنعاً بأن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يمتلكون مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المنطبقة وللتمكن من إصدار تقرير مراجع مناسب في ظل الظروف المحيطة. بالإضافة إلى ذلك، توجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة¹⁶ على المراجع تحديد ما إذا كان قبول الارتباط من شأنه أن يشكل أي تهديدات للوفاء بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك الكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وتقدم الفقرة 79 أدناه أمثلة لأنواع الأمور التي قد يكون من المناسب أن ينظر فيها المراجع في سياق الأدوات المالية.

79- وبناءً عليه، قد تتطلب مراجعة الأدوات المالية إشراك واحد أو أكثر من الخبراء أو الاختصاصيين، على سبيل المثال، في المجالات الآتية:

- فهم الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة وخصائصها، بما في ذلك مستوى تعقيدها. وقد يلزم استخدام خبرات ومعرفة متخصصة عند التحقق مما إذا كانت جميع جوانب الأداة المالية والاعتبارات ذات العلاقة قد تم تضمينها في القوائم المالية، وتقييم ما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق في حالة الحاجة إلى الإفصاح عن المخاطر.
- فهم إطار التقرير المالي المنطبق، ولاسيما عندما توجد مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات مختلفة، أو عندما تكون الممارسة غير متسقة أو قيد التطوير.
- فهم الآثار القانونية والتنظيمية والضريبية الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك فهم ما إذا كانت العقود قابلة للإنفاذ بواسطة المنشأة (على سبيل المثال، فحص العقود محل الارتباط)، وهو ما قد يتطلب خبرات ومعرفة متخصصة.
- تقييم المخاطر الملازمة للأدوات المالية.
- مساعدة فريق الارتباط في جمع الأدلة اللازمة لدعم عمليات التقييم التي قامت بها الإدارة أو لتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ، ولاسيما عندما تُحدّد القيمة العادلة باستخدام نموذج معقد، أو عندما تكون الأسواق غير نشطة والبيانات والافتراضات من الصعب الحصول عليها، أو عندما تُستخدم مدخلات غير قابلة للرصد، أو عندما تستعين الإدارة بأحد الخبراء.
- تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات، وخصوصاً في المنشآت التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية. ففي مثل هذه المنشآت، قد تكون تقنية المعلومات شديدة التعقيد، على سبيل المثال عندما يتم إرسال قدر كبير من المعلومات عن تلك الأدوات المالية أو معالجة هذه المعلومات أو الاحتفاظ بها أو الوصول إليها إلكترونياً. وقد تشمل أيضاً على خدمات ذات صلة مقدمة من منشأة خدمية.

¹⁴ عندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في المراجعة والمحاسبة، بغض النظر عما إذا كان الشخص من داخل المكتب أو من خارجه، فإنه يُعد عضواً في فريق الارتباط ويخضع لمتطلبات معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية". وعندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، يُعد هذا الشخص خبيراً استعان به المراجع، وتتنطبق عليه أحكام معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع". ويوضح معيار المراجعة (620) أن التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، والخبرة في مجال آخر، سيكون أمراً خاضعاً للاجتهاد المهني، لكنه يشير إلى أن التفريق قد يتم بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية (الخبرة في المحاسبة والمراجعة) والخبرة في أساليب التقييم المعقدة للأدوات المالية (الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة).

¹⁵ معيار المراجعة (220)، الفقرة 14

¹⁶ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية (الميثاق الدولي)، الفقرات 1/320-

80- نظراً لطبيعة واستخدام أنواع معينة من الأدوات المالية والتعقيدات المرتبطة بمتطلبات المحاسبة وأحوال السوق، قد يحتاج فريق الارتباط إلى التشاور¹⁷ مع مهنيين آخرين في مجال المحاسبة والمراجعة، من داخل المكتب أو من خارجه، يتمتعون بخبرة فنية مناسبة في المحاسبة أو المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

- قدرات فريق الارتباط وكفاءته، بما في ذلك خبرة أعضاء فريق الارتباط.
- سمات الأدوات المالية التي تستخدمها المنشأة.
- تحديد الظروف غير العادية أو المخاطر الموجودة في الارتباط، وأيضاً الحاجة للحكم المهني، ولاسيما فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- أحوال السوق.

فهم الرقابة الداخلية

81- يحدد معيار المراجعة (315) متطلبات تقضي بأن يفهم المراجع المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها. ويعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، عملية مستمرة ومتجددة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويمكن الفهم المتوصل إليه المراجع من تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى الإفراقات، مما يوفر أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقيمة. ويحدد عادةً حجم معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة وتنوع هذه المعاملات طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي قد توجد في المنشأة. ويساعد فهم الكيفية التي تتم بها متابعة الأدوات المالية والرقابة عليها المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهما. ويوضح الملحق أدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تشارك في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية.

فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها

82- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في العديد من المنشآت الكبرى بأعمال تمكن الإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة من مراجعة وتقييم أدوات الرقابة المتعلقة باستخدام الأدوات المالية. وقد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية التي تكون بسبب الغش أو الخطأ. لكن المعرفة والمهارات اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية لفهم وتنفيذ إجراءات تقديم التأكيد للإدارة أو المكلفين بالحوكمة عن استخدام المنشأة للأدوات المالية تختلف تماماً بصفة عامة عن تلك اللازمة للأجزاء الأخرى من المنشأة. ويُعد مدى امتلاك وظيفة المراجعة الداخلية للمعرفة والخبرة اللازمة لتغطية أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وقيامها فعلياً بتغطيتها، وأيضاً كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وتحملها بالموضوعية، أحد الاعتبارات ذات الصلة في قيام المراجع الخارجي بتحديد ما إذا كان من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مناسبة لأغراض الاستراتيجية العامة للمراجعة والخطة العامة للمراجعة.

83- وتمثل المجالات التي قد يكون فيها لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أهمية خاصة فيما يلي:¹⁸

- وضع نظرة عامة لمدى استخدام الأدوات المالية؛
- تقويم مناسبة السياسات والإجراءات والتزام الإدارة بها؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأنشطة الرقابة على الأدوات المالية؛
- تقويم التظلم ذات الصلة بأنشطة الأدوات المالية؛
- تقييم ما إذا كانت المخاطر الجديدة المتعلقة بالأدوات المالية محددة ومقيمة ومدارة.

¹⁷ تتطلب الفقرة 18(ب) من معيار المراجعة (220) أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا بإجراء التشاور المناسب خلال سير الارتباط، سواء داخل فريق الارتباط ومع أشخاص آخرين على المستوى المناسب من داخل المكتب أو خارجه.

¹⁸ قد تكون الأعمال التي تقوم بها وظائف مثل وظيفة إدارة المخاطر والوظائف المعنية بمراجعة النماذج ورقابة المنتجات مهمة أيضاً.

فهم منهجية الإدارة لتقويم الأدوات المالية

84- تشتمل مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية على تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على تقويم الأدوات المالية. ويتطلب معيار المراجعة (540) أن يتوصل المراجع إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات.¹⁹ كما يُراعى في منهج التقويم الخاص بالإدارة اختيار منهجية تقويم مناسبة وتحديد مستوى الأدلة التي من المتوقع توفرها. وتحقيقاً لهدف قياس القيمة العادلة، تضع المنشأة منهجية تقويم لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية تراعي فيها جميع معلومات السوق ذات الصلة المتاحة. ويتيح الفهم الشامل للأدوات المالية الجاري تقويمها للمنشأة أن تقوم بتحديد وتقويم معلومات السوق ذات الصلة المتاحة بشأن أدوات مطابقة أو مشابهة والتي ينبغي تضمينها في منهجية التقويم.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى والاستجابة لها

الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية

85- يوضح معيار المراجعة (540)²⁰ أن درجة عدم تأكد التقدير تؤثر على خطر التحريف الجوهرى للتقديرات المحاسبية. وقد يؤدي استخدام الأدوات المالية الأكثر تعقيداً، مثل تلك التي تنطوي على مستوى عالٍ من عدم التأكد والتباين في التدفقات النقدية المستقبلية، إلى ارتفاع خطر التحريف الجوهرى، ولا سيما فيما يتعلق بالتقويم. ومن بين الأمور الأخرى التي تؤثر على خطر التحريف الجوهرى ما يلي:

- حجم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- شروط الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الأداة المالية نفسها تشتمل على أدوات مالية أخرى.
- طبيعة الأدوات المالية.

عوامل خطر الغش²¹

86- قد تتوفر لدى الموظفين الدوافع لإعداد تقارير مالية مغشوشة عندما تعتمد خطط الأجور على العائدات المتحققة من استخدام الأدوات المالية. وقد يكون من المهم في تقييم خطر الغش فهم كيفية تفاعل سياسات أجور المنشأة مع تقبلها للمخاطر، وما قد يخلقه ذلك من دوافع لدى إدارة المنشأة وامتدائها.

87- قد تسفر صعوبة أحوال السوق المالية عن زيادة الدوافع لدى الإدارة أو الموظفين للانخراط في التقارير المالية المغشوشة: من أجل حماية المكافآت الشخصية أو إخفاء غش أو خطأ من جانب الموظفين أو الإدارة أو تجنب انتهاك الحدود التنظيمية أو حدود السيولة أو الافتراض أو تجنب التقرير عن الخسائر. وعلى سبيل المثال، ففي الأوقات التي تشهد عدم استقرار في السوق، قد تنشأ خسائر غير متوقعة عن التقلبات الحادة في أسعار السوق، أو عن الضعف غير المتوقع في أسعار الأصول، أو من خلال سوء الاجتهادات المتعلقة بالتداول، أو لأي أسباب أخرى. وإضافة إلى ذلك، تخلق صعوبات التمويل ضغوطاً على الإدارة المهتمة بالملاءة المالية للعمل.

88- في الكثير من الأحيان قد ينطوي اختلاس الأصول والتقرير المالي المغشوش على تجاوز لأدوات الرقابة التي قد تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وقد يشتمل ذلك على تجاوز أدوات الرقابة على البيانات والافتراضات وأدوات الرقابة على الآليات التفصيلية مما يسمح بإخفاء الخسائر والسرقة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي صعوبة أحوال السوق إلى زيادة الضغط لإخفاء تداولات أو إجراء مقاصة لها عند محاولتها استرداد الخسائر.

تقييم خطر التحريف الجوهرى

89- يشمل تقييم المراجع للمخاطر المحددة على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (315) تقويم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها. ويوفر هذا أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (330)، بما في ذلك كل من الإجراءات الأساس واختبارات أدوات الرقابة. ويتأثر المنهج المتبع بفهم المراجع للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، بما في ذلك قوة بيئة

¹⁹ معيار المراجعة (540)، الفقرة 8(ج)

²⁰ معيار المراجعة (540)، الفقرة 2

²¹ انظر معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" لمعرفة المتطلبات والتوجهات التي تتناول عوامل خطر الغش.

الرقابة وأية وظيفة معنية بإدارة المخاطر، وحجم عمليات المنشأة وتعقيدها وما إذا كان تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى يشتمل على توقع أن أدوات الرقابة تعمل بشكل فعال.

90- قد يتغير تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة متى تم الحصول على معلومات إضافية. وقد يساعد التيقن الدائم أثناء المراجعة، على سبيل المثال عند الفحص المادى للسجلات أو الوثائق، المراجع فى تحديد الترتيبات أو المعلومات الأخرى التى قد تشير إلى وجود أدوات مالية لم يسبق أن قامت الإدارة بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع. وقد يكون من بين هذه السجلات والوثائق، على سبيل المثال، ما يلى:

- محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة؛
- الفواتير الخاصة من المستشارين المهنيين للمنشأة والمراسلات معهم.

عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار

91- قد يكون توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية أكثر شيوعاً عند التعامل مع مؤسسة مالية تطبق أدوات رقابة راسخة ولذا قد يكون اختبار أدوات الرقابة وسيلة فعالة للحصول على أدلة المراجعة. وعندما تكون فى المنشأة وظيفة معنية بالتداول، فقد لا توفر الاختبارات الأساسية وحدها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب حجم العقود واختلاف النظم المستخدمة. لكن اختبارات أدوات الرقابة لن تكون كافية فى حد ذاتها لأن المراجع مطالب بموجب معيار المراجعة (330) بأن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.²²

92- قد تقوم المنشآت التى تنخرط فى حجم كبير من التداول فى الأدوات المالية واستخدامها بتطبيق أدوات رقابة أكثر تطوراً، وقد تحتوى على وظيفة معنية بإدارة المخاطر بفاعلية وبالتالي يُرجح بقدر أكبر أن يقوم المراجع باختبار أدوات الرقابة للحصول على أدلة حول:

- حدوث المعاملات واكتمالها ودقتها والفصل الزمنى فيما بينها؛
- وجود أرصدة الحسابات والحقوق والالتزامات المتعلقة بها واكتمالها.

93- فى المنشآت التى تقل فيها نسبياً معاملات الأدوات المالية:

- قد يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة فهم محدود فقط للأدوات المالية وكيفية تأثيرها على العمل؛
- قد لا يكون لدى الإدارة سوى القليل من مختلف أنواع الأدوات التى يكون التفاعل فيما بينها محدوداً أو منعماً؛
- يكون من غير المرجح وجود بيئة رقابة معقدة (على سبيل المثال، قد لا تكون أدوات الرقابة الموضحة فى الملحق مطبقة فى المنشأة)؛
- قد تستخدم الإدارة معلومات تسعير متحصل عليها من مصادر تسعير خارجية لتقييم أدواتها؛
- قد تكون أدوات الرقابة على استخدام معلومات التسعير المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية أقل تطوراً.

94- عندما يكون لدى المنشأة عدد قليل نسبياً من المعاملات المنطوية على أدوات مالية، قد يسهل نسبياً على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأهداف المنشأة من استخدام الأدوات المالية وخصائص هذه الأدوات. وفى مثل هذه الظروف، يُرجح أن يكون الكثير من أدلة المراجعة أدلة أساسية بطبيعتها، وقد يجري المراجع معظم أعمال المراجعة فى نهاية العام، ويُرجح أن تقدم مصادقات الأطراف الثالثة أدلة فيما يتعلق باكتمال المعاملات ودقتها ووجودها.

95- فى سبيل التوصل إلى قرار بشأن طبيعة اختبار أدوات الرقابة وتوقيتته ومداه، قد ينظر المراجع فى عوامل مثل:

- طبيعة معاملات الأدوات المالية وتكرارها وحجمها؛
- قوة أدوات الرقابة، بما فى ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة كما ينبغى للاستجابة للمخاطر المرتبطة بحجم معاملات الأدوات المالية التى تنفذها المنشأة وما إذا كان هناك إطار حوكمة على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛

²² معيار المراجعة (330)، الفقرة 18

- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نُظْم المعلومات لدعم معاملات الأدوات المالية؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور المحددة في إجراءات الرقابة؛
- القضايا التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الأحكام مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة. ويُرجَّح أن تكون الاختبارات الأساسية فعالة بدرجة أكبر من الاعتماد على أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الحكم؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تمتلك ما يكفي من الطاقات، بما في ذلك أثناء فترات الضغط، والقدرات اللازمة لإجراء عمليات التقييم للأدوات المالية التي تتعامل معها والتحقق من صحة هذه العمليات؛
- معدل تكرار أداء هذه الأنشطة الرقابية؛
- مستوى الدقة المستهدف أن تحققه أدوات الرقابة؛
- الأدلة على أداء الأنشطة الرقابية؛
- توقيت معاملات الأدوات المالية الأساسية، على سبيل المثال ما إذا كانت قريبة من نهاية الفترة.

الإجراءات الأساس

96- يشتمل تصميم الإجراءات الأساس على النظر فيما يلي:

- استخدام الإجراءات التحليلية²³—في حين أن الإجراءات التحليلية التي ينفذها المراجع من الممكن أن تكون فعالة كإجراءات لتقييم المخاطر لتزويد المراجع بأدلة عن أعمال المنشأة، إلا أنها قد تكون أقل فاعلية كإجراءات أساس عند تنفيذها بمفردها. ويُعزى هذا إلى أن التفاعل المعقد بين العوامل المتحركة في التقييم غالباً ما يُخفي أي اتجاهات غير عادية قد تنشأ.
- المعاملات غير الروتينية—يكون العديد من المعاملات المالية في صورة عقود متفاوض عليها بين المنشأة وطرف مقابل لها (تُعرف غالباً باسم "المعاملات خارج المنصة"). وطالما كانت معاملات الأدوات المالية غير روتينية وخارج الأنشطة المعتادة للمنشأة، قد يكون منهج المراجعة الأساسي الوسيلة الأكثر فاعلية لتحقيق أهداف المراجعة المخطط لها. وفي الحالات التي لا تُنفذ فيها معاملات الأدوات المالية بشكل روتيني، فإن استجابات المراجع للمخاطر المقيمة، بما في ذلك تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، تراعي احتمالية افتقار المنشأة للخبرة في هذا المجال.
- توفر الأدلة—على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة مصدر تسعير خارجي، قد لا يمكن الحصول على الأدلة المتعلقة بإقرارات القوائم المالية ذات الصلة من المنشأة.
- الإجراءات المنفذة في مجالات المراجعة الأخرى—قد توفر الإجراءات المنفذة في المجالات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أدلة على اكتمال معاملات الأدوات المالية. وقد تشتمل هذه الإجراءات على إجراء اختبارات لمقبوضات ومدفوعات النقد اللاحقة والبحث عن التزامات غير مسجلة.
- اختيار البنود لاختبارها—في بعض الحالات، تضم محفظة الأدوات المالية أدوات متفاوتة في مدى تعقيدها وخطورها. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المفيد الاجتهاد في اختيار العينات.

97- على سبيل المثال، في حالة وجود ورقة مالية مضمونة بأصول، واستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية لمثل هذه الورقة المالية، قد ينظر المراجع في تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التالية:

- الاطلاع المتعمق على الوثائق التعاقدية لفهم شروط الورقة المالية والضمان الرهني الأساسي وحقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية.

²³ تتطلب الفقرة 6(ب) من معيار المراجعة (315) أن يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية من أجل توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيمة وتطبيقها. وتتطلب الفقرة 6 من معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية" أن يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. وقد تُطبق أيضاً الإجراءات التحليلية في مراحل أخرى من المراجعة.

- الاستفسار عن آلية الإدارة في تقدير التدفقات النقدية.
- تقويم معقولية الافتراضات، مثل معدلات الدفع المسبق ومعدلات التخلف عن الوفاء وشدة الخسائر.
- التوصل إلى فهم للطريقة المستخدمة لتحديد تتابع استحقاق التدفقات النقدية.
- مقارنة نتائج قياس القيمة العادلة بعمليات تقويم الأوراق المالية الأخرى التي تحتوي على شروط و ضمانات رهنية أساسية مشابهة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

الاختبارات ثنائية الغرض

- 98- رغم أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة مختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، فقد يكون من الكفاءة تنفيذ كل منهما في ذات الوقت على سبيل المثال عن طريق ما يلي:
- إجراء اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة (على سبيل المثال، اختبار ما إذا كان قد تم الالتزام بعقد من العقود الموقعة وما إذا كانت تفاصيل الأداة المالية قد تم ذكرها كما ينبغي في صحيفة موجزة؛ أو
 - اختبار أدوات الرقابة عند اختبار آلية الإدارة في وضع تقديرات التقويم.

توقيت إجراءات المراجع²⁴

- 99- بعد تقييم المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية، يحدد فريق الارتباط توقيت الاختبارات المخطط أن تخضع لها أدوات الرقابة وإجراءات المراجعة الأساس. ويتباين توقيت إجراءات المراجعة المخطط لها تبعاً لعدد من العوامل، من بينها معدل تكرار عملية الرقابة، وأهمية النشاط الخاضع للرقابة، وخطر التحريف الجوهرى ذي الصلة.
- 100- رغم أنه من الضروري تنفيذ معظم إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقويم والعرض في نهاية الفترة، فقد يكون من المفيد اختبار إجراءات المراجعة المتعلقة بالإقرارات الأخرى مثل الاكتمال والوجود في الفترات الأولية. فعلى سبيل المثال، يمكن تنفيذ الاختبارات الخاصة بأدوات الرقابة في فترة أولية لأدوات الرقابة الأكثر روتينية، مثل أدوات الرقابة على تقنية المعلومات والتصاريح الخاصة بالمنتجات الجديدة. وقد يكون من الفعال أيضاً اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على اعتماد المنتجات الجديدة عن طريق جمع الأدلة الخاصة بموافقة المستوى الإداري المعني على أداة مالية جديدة في فترة أولية.
- 101- قد يجري المراجعون بعض الاختبارات على النماذج في تاريخ أولي، على سبيل المثال عن طريق مقارنة مخرج النموذج بمعاملات السوق. ومن بين الإجراءات الأولية الأخرى الممكنة للأدوات ذات المدخلات القابلة للرصد اختبار معقولية معلومات التسعير المقدمة من مصدر تسعير خارجي.
- 102- تخضع غالباً المجالات ذات الأحكام الأكثر أهمية للاختبار قرب نهاية الفترة أو عند انتهائها للأسباب الآتية:
- لأن عمليات التقويم قد تتغير بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة، مما يصعب مقارنة الأرصدة الأولية ومطابقتها مع المعلومات المقارنة في تاريخ قائمة المركز المالي؛
 - لأن حجم معاملات الأدوات المالية التي تنخرط فيها المنشأة قد يزيد بين الفترة الأولية ونهاية العام؛
 - لأن القيود في دفاتر اليومية اليدوية قد لا تتم إلا بعد انتهاء الفترة المحاسبية؛
 - لأنه قد تتم معاملات غير روتينية أو معاملات مهمة في وقت متأخر من الفترة المحاسبية.

الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات

- 103- يمكن أن يُستخدم العديد من إجراءات المراجع لتناول عدد من الإقرارات. فعلى سبيل المثال، من شأن الإجراءات التي تتناول وجود رصيد من أرصدة الحسابات في نهاية الفترة أن تتناول أيضاً حدوث فئة من المعاملات، وقد تساعد أيضاً في تحديد حد فاصل مناسب لإجراء المعاملات.

²⁴ تحدد الفقرات 11 و12 و22 و23 من معيار المراجعة (330) المتطلبات اللازمة عند قيام المراجع بتنفيذ إجراءات في فترة أولية وتشرح كيفية التي يمكن بها استخدام مثل هذه الأدلة من أدلة المراجعة.

وهذا لأن الأدوات المالية تنشأ عن عقود قانونية وعن طريق التحقق من دقة تسجيل المعاملة يستطيع المراجع أيضاً أن يتحقق من وجودها، وأن يحصل على أدلة لدعم الإقرارات المتعلقة بالحدوث والحقوق والواجبات في ذات الوقت، وأن يؤكد أن المعاملات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.

104- من بين الإجراءات التي قد تقدم أدلة مراجعة لدعم الإقرارات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود ما يلي:

- المصادقة الخارجية²⁵ للأرصدة المصرفية وعمليات التداول وكشوف أمناء الحفظ. ويمكن أن يتم ذلك عن طريق المصادقة المباشرة مع الطرف المقابل (بما في ذلك استخدام مصادقات المصارف)، حيث يُرسل رد إلى المراجع مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن الحصول على هذه المعلومات من نُظْم الطرف المقابل من خلال موجز بيانات. ومتى تم ذلك، فقد ينظر المراجع عند تقويم إمكانية الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من المصادقة في أدوات الرقابة المطبقة لمنع التلاعب في نُظْم الحاسب الآلي التي يتم إرسال المعلومات من خلالها. وفي حالة عدم استلام المصادقات، فقد يستطيع المراجع الحصول على الأدلة عن طريق الاطلاع على العقود واختبار أدوات الرقابة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن المصادقات الخارجية لا توفر في الغالب ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بالإقرار المتعلق بالتقويم لكنها قد تساعد في تحديد أي اتفاقات جانبية.
- الاطلاع بتمعن على مطابقات الكشوف أو موجزات البيانات المستلمة من أمناء الحفظ بالسجلات الخاصة بالمنشأة. وقد يستلزم هذا تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات المطبقة في محيط آليات المطابقة الآلية وداخلها وتقويم ما إذا كانت بنود المطابقة مفهومة ومفصول فيها على نحو سليم.
- الاطلاع بتمعن على قيود دفاتر اليومية وأدوات الرقابة على تسجيل مثل هذه القيود. وقد يساعد هذا على سبيل المثال فيما يلي:
 - تحديد ما إذا كانت القيود قد قام بها موظفون آخرون غير المصرح لهم بالقيام بذلك.
 - تحديد القيود غير المعتادة أو غير المناسبة في دفتر اليومية في نهاية الفترة، التي قد تكون ذات صلة بخطر الغش.
- قراءة كل عقد من العقود والاطلاع بتمعن على الوثائق الداعمة لمعاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك السجلات المحاسبية، ومن ثم التحقق من الوجود ومن الحقوق والواجبات. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بقراءة كل عقد من العقود المرتبطة بالأدوات المالية والاطلاع بتمعن على الوثائق الداعمة، بما فيها القيود المحاسبية التي تمت عندما سُجِّل العقد في البداية، وقد يطلع أيضاً بعد ذلك على القيود المحاسبية التي تمت لأغراض التقويم. ويتيح القيام بذلك للمراجع أن يقوم ما إذا كانت التعقيدات الملازمة للمعاملة قد تم تحديدها وإظهار أثرها على أكمال وجه في الحسابات. ويلزم أن يقوم أشخاص يحظون بالخبرة المناسبة بالنظر في الترتيبات القانونية وما يرتبط بها من مخاطر للتأكد من وجود تلك الحقوق.
- اختبار أدوات الرقابة، على سبيل المثال عن طريق إعادة تنفيذ أدوات الرقابة.
- الاطلاع بتمعن على نُظْم إدارة الشكاوى الخاصة بالمنشأة. فقد تؤدي المعاملات غير المسجلة إلى تخلف المنشأة عن أداء دفعة نقدية إلى طرف مقابل، وقد يتم اكتشاف تلك المعاملات عن طريق الاطلاع بتمعن على الشكاوى المستلمة.
- الاطلاع بتمعن على ترتيبات المقاصة الرئيسية لمعرفة الأدوات غير المسجلة.

105- تمثل هذه الإجراءات أهمية خاصة بالنسبة لبعض الأدوات المالية، مثل المشتقات أو الضمانات. وهذا لأن هذه الأدوات قد لا تكون باستثمارات مبدئية كبيرة، ما يعني أنه قد يكون من الصعب تحديد وجودها. فعلى سبيل المثال، تكون المشتقات المدمجة مُضمَّنة غالباً في عقود لأدوات غير مالية قد لا يتم إدراجها في إجراءات المصادقة.

²⁵ يتناول معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية" استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (330) ومعيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة". انظر أيضاً تنبيهه مستشاري المجلس بشأن ممارسات المراجعة "قضايا الممارسات الناشئة فيما يتعلق باستخدام المصادقات الخارجية في مراجعة القوائم المالية"، الصادر في نوفمبر 2009.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

- 106- تستخدم غالباً أطر العرض العادل للتقرير المالي تسلسلات هرمية للقيمة العادلة، على سبيل المثال التسلسلات الهرمية المستخدمة في المعايير الدولية للتقرير المالي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة. ويعنى هذا أن حجم وتفاصيل الإفصاحات المطلوبة يزيد بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يتطلب التمييز بين المستويات في التسلسل الهرمي ممارسة الحكم.
- 107- قد يرى المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لكيفية تعلق الأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعادةً ما يزيد خطر التحريف الجوهري ومستوى إجراءات المراجعة المقرر تطبيقها بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يكون استخدام مدخلات المستوى الثالث وبعض مدخلات المستوى الثاني من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة بمثابة دليل مفيد على مستوى عدم تأكد القياس. وتتباين مدخلات المستوى الثاني من تلك التي يمكن الحصول عليها بسهولة إلى تلك القريبة من مدخلات المستوى الثالث. ويقوم المراجع الأدلة المتاحة ويفهم كلاً من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وخطر تحيز الإدارة في تصنيفها للأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة.
- 108- وفقاً لمعيار المراجعة (540)،²⁶ ينظر المراجع في سياسات التقويم الخاصة بالمنشأة ومنهجيتها لاختيار البيانات والافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم. وفي العديد من الحالات، لا ينص إطار التقرير المالي المنطبق على منهجية التقويم. وفي هذه الحالة، تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بفهم المراجع لكيفية قيام الإدارة بتقويم الأدوات المالية ما يلي، على سبيل المثال:
- ما إذا كان لدى الإدارة سياسة تقويم رسمية، وإذا كان الأمر كذلك، فهل أسلوب التقويم المستخدم للأداة المالية موثق كما ينبغي وفقاً لتلك السياسة؛
 - تحديد النماذج التي قد ينجم عنها أكبر خطر للتحريف الجوهري؛
 - كيفية نظر الإدارة في تعقيد تقويم الأداة المالية عند اختيار أسلوب تقويم معين؛
 - ما إذا كان هناك خطر أكبر للتحريف الجوهري بسبب قيام الإدارة داخلياً بتطوير نموذج ما ليتم استخدامه لتقويم الأدوات المالية أو بسبب خروج الإدارة عن أسلوب تقويم شائع الاستخدام لتقويم أداة مالية معينة؛
 - ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بمصدر تسعير خارجي؛
 - ما إذا كان المشاركون في تطوير أسلوب التقويم وتطبيقه يتمتعون بالمهارات والخبرات المناسبة للقيام بذلك، بما في ذلك ما إذا كان قد تمت الاستعانة بأحد خبراء الإدارة؛
 - ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على تحيز الإدارة في اختيار أسلوب التقويم الذي سيتم استخدامه.

تقييم خطر التحريف الجوهري المرتبط بالتقويم

- 109- عند تقويم ما إذا كانت أساليب التقويم المستخدمة من جانب المنشأة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أدوات رقابة مطبقة على أساليب التقويم، فقد تشمل العوامل التي يقوم المراجع بالنظر فيها ما يلي:
- ما إذا كانت أساليب التقويم من الشائع استخدامها من جانب المشاركين الآخرين في السوق وما إذا كانت قد أثبتت فيما سبق أنها تقدم تقديراً يمكن الاعتماد عليه للأسعار المتحصل عليها من معاملات السوق؛
 - ما إذا كانت أساليب التقويم تعمل كما هو مراد دون أي خلل في تصميمها، وخصوصاً في ظل الظروف القاسية، وما إذا كان قد تم التحقق بموضوعية من صحتها. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود خلل عدم اتساق التحركات بالنسبة للأسس المرجعة؛
 - ما إذا كانت أساليب التقويم تأخذ في الحسبان المخاطر الملازمة للأداة المالية الجاري تقويمها، بما في ذلك الجدارة الائتمانية للطرف المقابل، وخطر الائتمان الذاتي في حالة أساليب التقويم المستخدمة لقياس الالتزامات المالية؛

²⁶ معيار المراجعة (540)، الفقرة 8(ج)

- كيفية معايرة أساليب التقييم وفقاً للسوق، بما في ذلك حساسية أساليب التقييم للتغير في المتغيرات؛
- ما إذا كانت متغيرات السوق والافتراضات يتم استخدامها بشكل متنسق وما إذا كانت الأحوال الجديدة تبرر إدخال تغيير على أساليب التقييم أو متغيرات السوق أو الافتراضات المستخدمة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن عمليات التقييم ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات؛
- الهيكل التنظيمي، مثل وجود قسم داخلي مسؤول عن وضع النماذج لتقييم أدوات معينة، ولاسيما عند استخدام مدخلات من المستوى الثالث. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- كفاءة وموضوعية المسؤولين عن تطوير أساليب التقييم وتطبيقها، بما في ذلك الخبرة النسبية للإدارة في التعامل مع نماذج معينة قد يتم تطويرها حديثاً.
- وقد يقوم المراجع أيضاً (أو الخبير الذي يستعين به المراجع) بشكل مستقل بتطوير أسلوب أو أكثر من أساليب التقييم لمقارنة ناتج هذا الأسلوب بناتج أساليب التقييم التي تستخدمها الإدارة.

المخاطر المهمة

- 110- قد تؤدي آلية المراجع الخاصة بتقييم المخاطر إلى تحديد خطر أو أكثر من المخاطر المهمة فيما يتعلق بتقييم الأدوات المالية، عند وجود أي من الظروف الآتية:
- ارتفاع مستوى عدم تأكد القياس المرتبط بتقييم الأدوات المالية (على سبيل المثال، الأدوات ذات المدخلات غير القابلة للرصد).²⁷
 - غياب الأدلة الكافية لدعم تقييم الإدارة لأدواتها المالية.
 - عدم فهم الإدارة لأدواتها المالية أو عدم امتلاكها للخبرة اللازمة لتقييم مثل هذه الأدوات على نحو سليم، بما في ذلك القدرة على تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإدخال تعديلات على التقييم.
 - عدم فهم الإدارة للمتطلبات المعقدة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية والإفصاح عنها، وعجز الإدارة عن القيام بالاجتهادات اللازمة لتطبيق تلك المتطلبات كما ينبغي.
 - أهمية التعديلات المدخلة على نواتج أساليب التقييم عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء هذه التعديلات أو عندما يسمح بإجرائها.
- 111- بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساس الأخرى التي يتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (330)، يتطلب معيار المراجعة (540)²⁸ أن يقوم المراجع بتقييم ما يلي:
- (أ) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة، ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت بطريقة أخرى عدم تأكد القياس عند إجراء التقدير المحاسبي؛
- (ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقولة؛
- (ج) عزم الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

²⁷ عندما يرى المراجع أن ارتفاع مستوى عدم تأكد التقدير المرتبط بتقييم الأدوات المالية المعقدة ينشأ عنه خطر مهم، يتطلب معيار المراجعة (540) أن ينفذ المراجع إجراءات أساس وأن يقوم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير. انظر معيار المراجعة (540)، الفقرات 11 و15 و20.

²⁸ معيار المراجعة (540)، الفقرة 15(أ)-(ب).

- 112- عندما تصبح الأسواق غير نشطة، فقد يؤدي التغير في الظروف إلى الانتقال من التقييم بسعر السوق إلى التقييم بنموذج، أو قد ينتج عن ذلك تغيير من استخدام نموذج معين إلى نموذج آخر. وقد يكون من الصعب الاستجابة للتغيرات في أحوال السوق إذا لم تكن لدى الإدارة سياسات مطبقة قبل حدوث هذه التغيرات. وقد تكون الإدارة مفتقرة أيضاً إلى الخبرة اللازمة لوضع نموذج بشكل عاجل، أو اختيار أسلوب التقييم الذي قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة. وحتى إذا كانت أساليب التقييم مستخدمة باستمرار، فإن ثمة حاجة إلى قيام الإدارة بالتحقق من استمرار مناسبة أساليب التقييم والافتراضات المستخدمة لتقييم الأدوات المالية. وفضلاً عن ذلك، ربما تكون أساليب التقييم قد تم اختيارها في أوقات كانت تتوفر فيها معلومات سوق معقولة، لكنها قد لا تقدم تقييمات معقولة في أوقات الشدة
- 113- تزيد قابلية وقوع تحيز من جانب الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، تبعاً لعدم الموضوعية في التقييم ودرجة عدم تأكد القياس. فعلى سبيل المثال، قد تميل الإدارة إلى تجاهل افتراضات أو بيانات قابلة للرصد في السوق وتستخدم بدلاً منها نموذجاً خاصاً بها قامت بتطويره داخلياً إذا كان النموذج يعطي نتائج أفضل. وحتى في حالة عدم تعمد الغش، قد تكون هناك نزعة فطرية إلى الاجتهادات المنحازة إلى النتيجة الأكثر إيجابية في حالة وجود طائفة واسعة من النتائج، وليس إلى النقطة التي يمكن أن تُعد الأكثر اتساقاً ضمن هذه الطائفة من النتائج مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يكون تغيير أسلوب التقييم من فترة إلى أخرى دون سبب واضح ومناسب للقيام بذلك مؤشراً على تحيز الإدارة. وبالرغم من أن تحيز الإدارة هو أحد السمات الملازمة للقرارات غير الموضوعية فيما يتعلق بتقييم الأدوات المالية، فإنه متى توفرت النية في التضليل، يكون تحيز الإدارة ذا طابع احتيالي.

وضع منهج للمراجعة

- 114- عند اختيار كيفية قيام الإدارة بتقييم الأداة المالية واستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيمة وفقاً لمعيار المراجعة (540)،²⁹ يتخذ المراجع واحداً أو أكثر من الإجراءات الآتية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية:
- (أ) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير (بما في ذلك أساليب التقييم التي استخدمتها الإدارة في عمليات التقييم الخاصة بها).
- (ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساس المناسبة.
- (ج) تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.
- (د) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبي.
- ويرى العديد من المراجعين أن الجمع بين اختبار كيفية قيام الإدارة بتقييم الأداة المالية والبيانات التي استند إليها التقييم، واختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، سيكون منهجاً فعالاً وكفوفاً للمراجعة. وفي حين أن الأحداث اللاحقة قد توفر بعض الأدلة بشأن تقييم الأدوات المالية، فإنه قد يلزم مراعاة عوامل أخرى للتعامل مع أي تغير في أحوال السوق بعد تاريخ قائمة المركز المالي.³⁰ وإذا كان المراجع غير قادر على اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير، فإنه قد يختار القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ.
- 115- كما هو موضح في القسم الأول، فبغية تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية قد تقوم الإدارة بما يلي:

- استخدام معلومات من مصادر التسعير الخارجية؛
- جمع بيانات لتحديد تقدير خاص بها باستخدام مختلف الأساليب بما فيها النماذج؛
- تكليف خبير لوضع تقدير.

وفي الغالب، قد تستخدم الإدارة مزيجاً من هذه المناهج. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد القيم التي تحددها.

²⁹ معيار المراجعة (540)، الفقرات 12-14

³⁰ تذكر الفقرات 63-66 من معيار المراجعة (540) أمثلة على بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة.

اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية

116- قد تستعين الإدارة بمصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو وسيط، في تقويم الأدوات المالية للمنشأة. ويساعد فهم كيفية استخدام الإدارة للمعلومات وكيفية عمل خدمة التسعير المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة ومداهها.

117- قد تكون الأمور الآتية ذات صلة في حالة استخدام الإدارة لمصدر تسعير خارجي:

• نوع مصدر التسعير الخارجي – تقوم بعض مصادر التسعير الخارجية بإتاحة المزيد من المعلومات عن آلياتها. فعلى سبيل المثال، تقدم خدمة التسعير غالباً معلومات عن منهجيتها وافترضاها وبياناتها المستخدمة في تقويم الأدوات المالية على مستوى فئات الأصول. وعلى النقيض، لا يقدم الوسطاء في الغالب أي معلومات، أو قد يقدمون معلومات محدودة، عن المدخلات والافتراضات المستخدمة في إعداد عروض الأسعار.

• طبيعة المدخلات المستخدمة وتعقيد أسلوب التقويم – تتباين إمكانية الاعتماد على الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية تبعاً لإمكانية رصد المدخلات (ومن ثمّ، مستوى المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)، وتعقيد منهجية تقويم كل فئة خاصة من فئات الأوراق المالية أو الأصول. فعلى سبيل المثال، تكون إمكانية الاعتماد على سعر لأحد استثمارات أصول الملكية المتداولة بنشاط في سوق سائلة أعلى من إمكانية الاعتماد على سند شركة متداول في سوق سائلة ولم يتم تداوله في تاريخ القياس، وهذا بدوره أعلى في إمكانية الاعتماد عليه من الورقة المالية المضمونة بأصول والمُثَمَّنة باستخدام نموذج للتدفقات النقدية المخصومة.

• سمعة مصدر التسعير الخارجي وخبرته – على سبيل المثال، قد يكون مصدر التسعير الخارجي خبيراً في نوع معين من الأدوات المالية، ويُعرف بهذه الصفة، لكنه قد لا يكون على نفس المستوى من الخبرة في أنواع الأدوات المالية الأخرى. وقد تكون الخبرة السابقة للمراجع مع مصدر التسعير الخارجي أحد الأمور ذات الصلة أيضاً في هذا الشأن.

• موضوعية مصدر التسعير الخارجي – على سبيل المثال، إذا كان السعر الذي حصلت عليه الإدارة مقدماً من طرف مقابل مثل الوسيط الذي باع الأداة المالية للمنشأة، أو منشأة على علاقة قوية مع المنشأة الخاضعة للمراجعة، فقد لا يمكن الاعتماد على هذا السعر.

• أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة على استخدام مصادر التسعير الخارجية – تؤثر الدرجة التي تطبق بها الإدارة أدوات الرقابة لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية على إمكانية الاعتماد على قياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد تكون لدى الإدارة أدوات رقابة مطبقة:

○ للتحقق من مصدر التسعير الخارجي واعتماده، بما في ذلك النظر في سمعة هذا المصدر وخبرته وموضوعيته.

○ لتحديد اكمال الأسعار والبيانات المرتبطة بالتسعير وملاءمتها ودقتها.

• أدوات الرقابة الخاصة بمصدر التسعير الخارجي – أدوات الرقابة والآليات المفروضة على عمليات تقويم فئات الأصول المهمة للمراجع. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى مصدر التسعير الخارجي أدوات رقابة قوية بشأن كيفية تحديد الأسعار، بما في ذلك استخدام آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء، في طرف البيع والشراء على السواء، التشكيك في الأسعار المستلمة من خدمة التسعير، عندما تدعمهم في ذلك أدلة مناسبة، مما قد يمكن مصدر التسعير الخارجي من تصحيح أسعاره باستمرار حتى تعكس على أكمل وجه المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

118- قد تشمل المناهج المحتملة لجمع الأدلة حول المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية ما يلي:

• بالنسبة لمدخلات المستوى الأول، مقارنة المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية بأسعار السوق القابلة للرصد.

• التحقق من الإفصاحات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية حول أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات الخاصة بها.

• اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة لتقييم إمكانية الاعتماد على المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية.

• تنفيذ إجراءات لدى مصدر التسعير الخارجي لفهم واختبار أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات المستخدمة لفئات الأصول أو الأدوات المالية محل الاهتمام.

- تقويم ما إذا كانت الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية معقولة بالمقارنة مع الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية الأخرى أو تقدير المنشأة أو التقدير الخاص بالمراجع.
- تقويم مدى معقولية أساليب التقويم والافتراضات والمدخلات.
- تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لبعض الأدوات المالية التي سعرها مصدر التسعير الخارجي وتقويم ما إذا كانت النتائج تقع ضمن مدى معقول من بعضها.
- الحصول على تقرير من مراجع المنشأة الخدمية يغطي أدوات الرقابة على التحقق من صحة الأسعار.³¹

119- قد يوفر أيضاً الحصول على أسعار من مصادر تسعير خارجية متعددة معلومات مفيدة عن عدم تأكد القياس. فقد يشير وجود مدى واسع من الأسعار إلى ارتفاع درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي كذلك بأن الأدوات المالية حساسة للتغيرات البسيطة في البيانات والافتراضات. وقد يشير وجود مدى ضيق إلى انخفاض درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي بقلة الحساسية تجاه التغيرات في البيانات والافتراضات. ورغم أن الحصول على أسعار من مصادر متعددة قد يكون مفيداً، عند النظر في الأدوات المالية التي لها مدخلات مصنفة في المستوى الثاني أو الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، على وجه الخصوص، فليس من المرجح أن يوفر الحصول على الأسعار من مصادر متعددة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في حد ذاته. ويُعزى ذلك إلى ما يلي:

- (أ) أن ما يبدو أنه مصادر متعددة لمعلومات التسعير قد تتماثل جميعها في مصدر التسعير الأساسي الذي تستخدمه؛
- (ب) أنه قد يكون من الضروري فهم المدخلات التي يستخدمها مصدر التسعير الخارجي في تحديد السعر لأجل تصنيف الأداة المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

120- في بعض الحالات، قد لا يكون باستطاعة المراجع التوصل إلى فهم للألية المستخدمة في تحديد السعر، بما في ذلك أية أدوات رقابة مفروضة على آلية تحديد مدى إمكانية الاعتماد على السعر، أو قد لا يكون مطلعاً على النموذج، بما في ذلك الافتراضات والمدخلات الأخرى المستخدمة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقرر المراجع القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة استجابة للخطر المقيّم.

اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج

121- تتطلب الفقرة 13(ب) من معيار المراجعة (540) أن يقوم المراجع، في حالة اختبار آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، بتقويم ما إذا كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة وما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق.

122- سواءً أكانت الإدارة قد استخدمت مصدراً من مصادر التسعير الخارجية، أو كانت تجري تقويماً خاصاً بها، فغالباً ما تُستخدم النماذج لتقويم الأدوات المالية، ولاسيما عند استخدام مدخلات من المستوى الثاني والثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة المطبقة على النماذج وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، قد ينظر المراجع في المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج. وعند النظر في الأدوات المالية الأكثر تعقيداً كتلك التي تستخدم مدخلات المستوى الثالث، فقد يكون اختبار جميع العوامل الثلاثة مصدراً مفيداً للحصول على أدلة المراجعة. لكن عندما يكون النموذج بسيطاً ومتعارفاً عليه، مثل بعض العمليات الحسابية لأسعار السندات، فقد تكون أدلة المراجعة المتحصل عليها من التركيز على الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج أحد مصادر الأدلة الأكثر نفعاً.

123- يمكن اختبار النموذج باستخدام منهجين رئيسيين:

- (أ) يمكن للمراجع اختبار نموذج الإدارة عن طريق النظر في مناسبة النموذج المستخدم ومعقولية الافتراضات والبيانات المستخدمة والدقة الحسابية؛ أو
- (ب) يمكن للمراجع أن يضع تقديراً خاصاً به ثم يقارن تقويمه بتقويم المنشأة.

³¹ قد تقدم بعض خدمات التسعير تقارير مستخدمين بيانها لتشرح لهم أدوات الرقابة الخاصة بها على بيانات التسعير، وبعبارة أخرى، تقدم لهم تقريراً معداً وفقاً للمعيار الدولي لإرتباطات التأكيد (3402) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية". وقد تطلب الإدارة الحصول على مثل هذا التقرير، وقد ينظر المراجع في الحصول عليه، للتوصل إلى فهم لكيفية إعداد بيانات التسعير وتقويم ما إذا كان من الممكن الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة لدى خدمة التسعير.

124- في حالة اعتماد تقويم الأدوات المالية على مدخلات غير قابلة للرصد (أي مدخلات من المستوى الثالث)، فإنه من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد وخصائص المشاركين في السوق ذوي الصلة بالأداة المالية.
- كيفية تحديد المدخلات غير القابلة للرصد عند الإثبات الأولي.
- التعديلات التي أجرتها على الافتراضات الخاصة بها لتعكس وجهة نظرها في الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها.
- ما إذا كانت قد أدمجت أفضل معلومات المدخلات المتاحة في ظل الظروف القائمة.
- عند الاقتضاء، كيف أن افتراضاتها تأخذ في الحسبان المعاملات المقارنة.
- تحليل الحساسية للنماذج عند استخدام مدخلات غير قابلة للرصد وما إذا كانت قد أدخلت عليها تعديلات لعلاج عدم تأكد القياس.

125- إضافة إلى ذلك، يسترشد المراجع في اختباره لعمليات التقويم ونظره فيما إذا كانت تبدو معقولة عموماً بمعرفته بالصناعة ومعرفته باتجاهات السوق وفهمه لعمليات التقويم الخاصة بالمنشآت الأخرى (مع مراعاة السرية) ومؤشرات الأسعار الأخرى ذات الصلة. وإذا بدت التقويمات دائماً مبالغاً فيها أو متحفظة بشكل زائد عن الحد، فقد يكون ذلك مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة.

126- متى كان هناك نقص في الأدلة الخارجية القابلة للرصد، فمن الأهمية بمكان إشراك المكلفين بالحكومة على نحو مناسب لفهم خصوصية تقويمات الإدارة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم هذه التقويمات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمراجع تقويم ما إذا كان هناك تحقق ونظر شامل في القضايا، بما في ذلك أية وثائق، على جميع المستويات الإدارية المعنية داخل المنشأة، بما في ذلك مع المكلفين بالحكومة.

127- عندما تصبح الأسواق غير نشطة أو مختلة، أو عندما تكون المدخلات غير قابلة للرصد، فقد يزيد الطابع الاجتهادي لعمليات التقويم التي تنفذها الإدارة وتقل إمكانية التحقق من صحتها وبالتالي تقل إمكانية الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، يمكن للمراجع أن يختبر النموذج بالجمع بين اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، وتقويم تصميم النموذج وعمله، واختبار الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج، ومقارنة ناتجه بالمبلغ المحدد أو مدى المبالغ المقدر من المراجع أو بأساليب تقويم أخرى لأطراف ثالثة.³²

128- من المرجح أن يحصل المراجع أيضاً على أدلة لدعم الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عند اختبار المدخلات المستخدمة في منهجية التقويم الخاصة بالمنشأة،³³ على سبيل المثال عندما تكون هذه المدخلات مُصنّفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، ستكون الإجراءات الأساس التي يتبعها المراجع لتقويم ما إذا كانت المدخلات المستخدمة في أسلوب التقويم الخاص بالمنشأة (أي مدخلات المستوى الأول والمستوى الثاني والمستوى الثالث) مدخلات مناسبة، وستكون الاختبارات الخاصة بتحليل الحساسية الخاص بالمنشأة، ذات أهمية لقيام المراجع بتقويم ما إذا كانت الإفصاحات تحقق العرض العادل.

تقويم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة

129- قد يُعتبر أي افتراض مُستخدم في النموذج مهماً إذا كان التباين المعقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس الأداة المالية.³⁴ وربما تكون الإدارة قد نظرت في افتراضات أو نتائج بديلة عن طريق إجراء تحليل للحساسية. ويؤثر مدى افتقار الافتراضات إلى الموضوعية في تقديرها على درجة عدم تأكد القياس وقد يدفع ذلك المراجع إلى استنتاج وجود خطر مهم، على سبيل المثال في حالة استخدام مدخلات من المستوى الثالث.

130- قد تشمل إجراءات المراجعة المُنفّذة لاختبار الافتراضات التي استخدمتها الإدارة، بما في ذلك الافتراضات المستخدمة كمدخلات في النموذج، على تقويم ما يلي:

³² توضح الفقرة 13(د) من معيار المراجعة (540) المتطلبات اللازمة عندما يضع المراجع مدى لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُعد أساليب التقويم التي يقوم بتطويرها أطراف ثالثة ويقوم المراجع باستخدامها عملاً من أعمال الخبير الذي استعان به المراجع وبالتالي تخضع للمتطلبات الواردة في معيار المراجعة (620).

³³ انظر على سبيل المثال، الفقرة 15 من معيار المراجعة (540) لمعرفة المتطلبات ذات الصلة بتقويم المراجع لافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة.

³⁴ انظر معيار المراجعة (540)، الفقرة 107.

- ما إذا كانت الإدارة قد أدمجت مدخلات السوق في وضع الافتراضات، وإذا كان الأمر كذلك فكيف أدمجتها، حيث يُفضّل عموماً السعي لزيادة استخدام المدخلات القابلة للرصد ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للرصد؛
- ما إذا كانت الافتراضات متنسقة مع أحوال السوق القابلة للرصد ومع خصائص الأصل المالي أو الالتزام المالي؛
- ما إذا كانت مصادر افتراضات المشاركين في السوق ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وكيفية اختيار الإدارة للافتراضات التي ستستخدمها عندما يوجد عدد من افتراضات السوق المختلفة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن التقويمات ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات.

- راجع الفقرات 771 إلى 831 من معيار المراجعة (540) للاطلاع على المزيد من الاعتبارات ذات الصلة بتقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة.
- 131- يعتمد نظر المراجع في الاجتهادات المتعلقة بالمستقبل على المعلومات التي كانت متاحة في وقت القيام بالاجتهاد، إذ قد تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متنسقة مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت القيام بها.
- 132- في بعض الحالات، قد يتم تعديل معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية لمراعاة حالات عدم التأكد التي ينطوي عليها التقويم، بدلاً من تعديل كل افتراض. وفي مثل هذه الحالات، قد تركز إجراءات المراجع على معدل الخصم، عن طريق النظر إلى تداول ملحوظ في ورقة مالية مشابهة للمقارنة بين معدلي الخصم المستخدمين أو بوضع نموذج مستقل لحساب معدل الخصم ومقارنته بالمعدل الذي استخدمته الإدارة.

اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة

- 133- على نحو ما جرت مناقشته في القسم الأول، قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقويم لتقويم بعض أوراقها المالية أو كلها. وقد يكون هؤلاء الخبراء وسطاء أو مصارف استثمارية أو خدمات تسعير تقدم أيضاً خدمات تقويم بواسطة الخبراء أو غير ذلك من مكاتب التقويم المتخصصة.
- 134- تنص الفقرة 8 من معيار المراجعة (500) على متطلبات للمراجع عند تقويمه للأدلة المقدمة من خبير قامت الإدارة بتكليفه. ويعتمد مدى الإجراءات التي يتخذها المراجع فيما يتعلق بالخبير الذي تستعين به الإدارة والعمل الذي قام به على أهمية هذا العمل لأغراض المراجع. ويساعد تقويم مناسبة العمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تقييم ما إذا كانت الأسعار أو التقويمات المقدمة من ذلك الخبير تقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم التقويمات. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يتخذها المراجع ما يلي:
- تقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، على سبيل المثال، علاقته بالمنشأة؛ وسمعته ومركزه في السوق؛ وخبرته في الأنواع المعينة من الأدوات؛ وفهمه لإطار التقرير المالي ذي الصلة المنطبق على التقويمات؛
 - التوصل إلى فهم للعمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة، على سبيل المثال عن طريق تقييم مناسبة أساليب التقويم المستخدمة ومتغيرات السوق والافتراضات الرئيسية المستخدمة في أساليب التقويم؛
 - تقويم مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل للمراجعة. وعند هذه النقطة، يكون التركيز على مناسبة عمل الخبير على مستوى كل أداة مالية على حدة. وبالنسبة لعينة من الأدوات ذات الصلة، قد يكون من المناسب وضع تقدير بشكل مستقل (انظر الفقرات 136 إلى 137 المتعلقة بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ)، باستخدام بيانات وافتراضات مختلفة، ثم مقارنة ذلك التقدير بتقدير الخبير الذي استعانت به الإدارة؛
 - قد يتم اتباع إجراءات أخرى من بينها ما يلي:

o نمذجة افتراضات مختلفة لاستنباط افتراضات في نموذج آخر، ثم النظر في مدى معقولية تلك الافتراضات المستنبطة.

o مقارنة المبالغ المحددة المقدره من الإدارة بالمبالغ المحددة المقدره من المراجع لتحديد ما إذا كانت تقديرات الإدارة أعلى أو أقل باستمرار.

- 135- قد يقوم الخبير الذي تستعين به الإدارة بوضع أو تحديد افتراضات لمساعدة الإدارة في تقويم أدائها المالية. وتصير هذه الافتراضات عند استخدام الإدارة لها من افتراضات الإدارة ويجب على المراجع النظر فيها بنفس طريقة نظره في افتراضات الإدارة الأخرى.

136- قد يضع المراجع أسلوب تقويم ويعدّل المدخلات والافتراضات المستخدمة في أسلوب التقويم لتحديد مدى من المبالغ لاستخدامه في تقويم معقولة تقويم الإدارة. وقد تساعد الفقرات 106 إلى 135 من هذه المذكرة المراجع في القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ. ووفقاً لمعيار المراجعة (540)،³⁵ إذا استخدم المراجع افتراضات أو منهجيات تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات الإدارة أو منهجياتها لإثبات أن مدى المبالغ المقدر من المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن تقويم الإدارة. وقد يرى المراجع أنه من المفيد الاستعانة بعمل أحد خبرائه لتقويم معقولة تقويم الإدارة.

137- في بعض الحالات، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة من سعيه للتوصل إلى فهم لافتراضات الإدارة أو منهجيتها، على سبيل المثال عندما يستخدم أحد مصادر التسعير الخارجية نماذج وبرمجيات مُعدّة داخلياً ولا يُسمح له بالاطلاع على المعلومات ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقويم إذا كان المراجع غير قادر على تنفيذ إجراءات أخرى للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية، كالقيام على سبيل المثال بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.³⁶ ويوضح معيار المراجعة (705)³⁷ الآثار المترتبة على عجز المراجع عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

138- تشمل مسؤوليات الإدارة إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.³⁸ تتطلب أطر التقرير المالي في الغالب تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بهذه الأدوات المالية. وتزداد أهمية الإفصاحات المتعلقة بتحيز الإدارة بزيادة عدم تأكد قياس الأدوات المالية وتتأثر أيضاً بالمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

139- عند تعبير الإدارة عن أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تقوم صراحةً أو ضمناً بتقديم إقرارات بشأن عرض والإفصاح عن مختلف عناصر الأدوات المالية وما يرتبط بها من إفصاحات. وتشمل الإقرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

- (أ) الحدوث والحقوق والواجبات—أن تكون الأحداث والمعاملات والأمر الأخرى المفصّح عنها قد حدثت وأن تكون متعلقة بالمنشأة.
 - (ب) الاكتمال—أن تكون جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها.
 - (ج) التصنيف والقابلية للفهم—أن تكون المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب، وأن تكون الإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.
 - (د) الدقة والتقويم—أن تكون المعلومات المالية وغيرها من المعلومات مفصّح عنها بطريقة عادلة وبالقدر المناسب.
- وتُصمّم إجراءات المراجع المتعلقة بمراجعة الإفصاحات مع مراعاة هذه الإقرارات.

الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

140- فيما يتعلق بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها، تشمل المجالات التي لها أهمية خاصة ما يلي:

- تتطلب أطر التقرير المالي عادةً إفصاحات إضافية بشأن التقديرات، وما يرتبط بها من مخاطر وحالات عدم تأكد، لتكملة وشرح الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وقد يحتاج المراجع إلى التركيز على الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر وتحليلات الحساسية. وقد توفر المعلومات المتحصل عليها أثناء إجراءات المراجع لتقييم المخاطر واختباره لأنشطة الرقابة أدلة تتيح للمراجع أن يتوصل لاستنتاج بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية مستوفية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال بشأن:
 - أهداف المنشأة واستراتيجياتها لاستخدام الأدوات المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية المُعلن عنها للمنشأة؛

³⁵ معيار المراجعة (540)، الفقرة 13(ج)

³⁶ معيار المراجعة (540)، الفقرة 13(د)

³⁷ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

³⁸ انظر الفقرتين 4 و21 من معيار المراجعة (200).

- إطار الرقابة الخاص بالمنشأة لإدارة مخاطرها المرتبطة بالأدوات المالية؛
- المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.
- يمكن استقاء المعلومات من نُظْم خارج نُظْم التقرير المالي التقليدية، مثل نُظْم المخاطر. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يختار المراجع تنفيذها استجابة للمخاطر المقيّمة فيما يتعلق بالإفصاحات اختبار ما يلي:
 - الآلية المستخدمة لاستنباط المعلومات المفصّح عنها؛
 - الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على البيانات المستخدمة في إعداد الإفصاحات.
- فيما يتعلق بالأدوات المالية المنطوية على خطر مهم،³⁹ فحتى عندما تكون الإفصاحات مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد يخلص المراجع إلى عدم كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في ضوء الظروف والحقائق القائمة وبالتالي إلى أن القوائم المالية قد لا تحقق العرض العادل. ويقدم معيار المراجعة (705) توجيهات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضلّلة.
- قد ينظر المراجعون أيضاً فيما إذا كانت الإفصاحات كاملة وقابلة للفهم، فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين جميع المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية (أو التقارير المرفقة بها) لكن الجمع بينها قد لا يكون كافياً لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التوصل إلى فهم للمركز المالي أو قد لا تكون هناك إفصاحات نوعية كافية لوضع المبالغ المسجلة في القوائم المالية في السياق السليم. وعلى سبيل المثال، فحتى عندما تقوم المنشأة بإدراج تحليلات للحساسية، فقد لا يوضح الإفصاح بشكل تام المخاطر وحالات عدم التأكد التي قد تنشأ بسبب التغيرات في التقويم، والتأثيرات المحتملة على شروط الديون، ومتطلبات الضمانات الرهنية، وسيولة المنشأة. وينص معيار المراجعة (260)⁴⁰ على متطلبات وتوجيهات بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.
- 141- يُعد النظر في مناسبة العرض، المتعلق على سبيل المثال بالتصنيف على المدى القصير والمدى الطويل، عند الاختبار الأساس للأدوات المالية ذا صلة بتقويم المراجع للعرض والإفصاح.

اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى

الإفادات المكتوبة

- 142- يتطلب معيار المراجعة (540) أن يحصل المراجع على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية هي افتراضات معقولة.⁴¹ وينص المعيار (580)⁴² على أنه بالإضافة إلى تلك الإفادات المطلوبة، فإنه إذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب تلك الإفادات المكتوبة الأخرى. وبناءً على حجم أنشطة القوائم المالية ودرجة تعقيدها، فقد تشمل أيضاً الإفادات المكتوبة المقدمة لدعم الأدلة الأخرى المتحصل عليها بشأن الأدوات المالية ما يلي:
 - أهداف الإدارة فيما يتعلق بالأدوات المالية، ومثال ذلك ما إذا كانت هذه الأدوات تُستخدم لأغراض التحوط أو إدارة الأصول/الالتزامات أو الاستثمار؛
 - الإفادات بشأن مناسبة عرض القوائم المالية، ومثال ذلك تسجيل معاملات الأدوات المالية كمبيعات أو معاملات تمويلية؛

³⁹ تتطلب الفقرة 20 من معيار المراجعة (540) أن يتخذ المراجع إجراءات إضافية بشأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة لتقويم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

⁴⁰ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

⁴¹ معيار المراجعة (540)، الفقرة 22. تنص الفقرة 4 من معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة" على أن الإفادات المكتوبة المقدمة من الإدارة لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من تلقاء نفسها بشأن أي من الأمور التي تتعامل معها. وفي حالة عجز المراجع عن الحصول بأية طريقة أخرى على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيمكن أن يشكل ذلك قيوداً على نطاق المراجعة قد تكون له انعكاسات على تقرير المراجع (انظر معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل").

⁴² معيار المراجعة (580)، الفقرة 13

- الإفادات بشأن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عن الأدوات المالية، ومثال ذلك الإفصاح بأن:
 - السجلات تعكس جميع معاملات الأدوات المالية؛
 - جميع الأدوات المشتقة المدمجة قد تم تحديدها؛
- ما إذا كانت جميع المعاملات قد تمت على أساس تجاري وبالقائمة السوقية؛
- شروط المعاملات؛
- مناسبة تقويمات الأدوات المالية؛
- ما إذا كانت هناك أي اتفاقات جانبية مرتبطة بأداة مالية؛
- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أي خيارات مكتوبة؛
- نية الإدارة وقدرتها على اتخاذ إجراءات معينة؛⁴³
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على التقويمات والإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وغيرهم

- 143- بسبب أوجه عدم التأكيد المرتبطة بتقويم الأدوات المالية، فمن المرجح أن تكون التأثيرات المحتملة لأي مخاطر مهمة على القوائم المالية ذات أهمية من حيث الحوكمة. وقد يتواصل المراجع بشأن طبيعة وعواقب الافتراضات المهمة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة، ودرجة عدم الموضوعية في وضع الافتراضات، وأهمية البنود المُقاسة بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل. وبالإضافة إلى ذلك، تُعد الحاجة لفرض أدوات رقابة مناسبة على التعهدات بالدخول في عقود الأدوات المالية وعلى آليات القياس اللاحقة من الأمور التي قد تنجم عنها حاجة للتواصل مع المكلفين بالحوكمة.
- 144- يتناول معيار المراجعة (260) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أثناء مراجعة القوائم المالية. وفيما يتعلق بالأدوات المالية، فقد تشمل الأمور التي يلزم التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:
- عدم فهم الإدارة لطبيعة أو مدى أنشطة الأدوات المالية أو المخاطر المرتبطة بتلك الأنشطة؛ أو
 - أوجه القصور المهمة التي حددها المراجع أثناء المراجعة في تصميم أو عمل نُظْم الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر فيما يتعلق بأنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛⁴⁴ أو
 - الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمليات التقويم التي أجرتها الإدارة أو الخبير الذي استعانت به، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على التوصل إلى فهم لمنهجية التقويم والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الخبراء الذين استعانت بهم، وعدم قيام الخبير بإتاحة هذه المعلومات للمراجع؛ أو
 - الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالتقويمات؛ أو
 - التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة نتيجة المخاطر الجوهرية وحالات التعرض للمخاطر الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكيد القياس المرتبط بالأدوات المالية؛ أو
 - وجهات نظر المراجع بشأن مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وعرض معاملات الأدوات المالية في القوائم المالية؛ أو
 - وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتقرير المالي عن الأدوات المالية؛ أو

⁴³ تذكر الفقرة 80 من معيار المراجعة (540) أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف السائدة.

⁴⁴ يفرض معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" متطلبات ويقدم توجيهات بشأن إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية. ويوضح هذا المعيار أن أوجه القصور في الرقابة الداخلية يمكن تحديدها أثناء إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (315) أو في أية مرحلة لاحقة من مراحل المراجعة.

- عدم وجود سياسات شاملة وواضحة بشأن شراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، بما في ذلك عدم وجود أدوات للرقابة التشغيلية وإجراءات لوسم الأدوات المالية بأنها أدوات للتحوط وعدم متابعة التعرض للمخاطر.

ويتباين التوقيت المناسب للتواصل تبعاً لظروف الارتباط؛ غير أنه قد يكون من المناسب الإبلاغ عن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على هذه الصعوبات، أو إذا كان من المرجح أن يؤدي ذلك إلى رأي معدل.

الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها

145- في بعض الحالات، قد يكون المراجعون مطالبين بالاتصال،⁴⁵ أو قد يروا أنه من المناسب الاتصال، بشكل مباشر بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإشراف الاحترازي، إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بشأن الأمور المتعلقة بالأدوات المالية. وقد يكون من المفيد استمرار هذا التواصل طوال عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم القطاع المصرفي في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تظهر في تقويم الأدوات المالية الموجودة في الأسواق غير النشطة، والالتزام باللوائح. وقد يكون هذا التنسيق مفيداً للمراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية.

⁴⁵ على سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" أن يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية تتمثل في التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يتم تحديده حدوته أو الاشتباه في حدوته إلى أطراف من خارج المنشأة. وإضافة إلى ذلك، قد تُفرض في العديد من الدول متطلبات بشأن تواصل المراجع مع المشرفين على القطاع المصرفي وغيرهم سواءً بمقتضى القانون أو بموجب متطلب إشرافي أو اتفاق أو بروتوكول رسمي.

الملحق

(راجع: الفقرة 14)

أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

- 1- فيما يلي معلومات عامة وأمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، سواءً لأغراض التداول أو الاستثمار؛ وليس المقصود أن تكون هذه الأمثلة شاملة وقد تؤسس المنشآت بينات وآليات رقابية مختلفة بناءً على حجمها والصناعة التي تعمل فيها ومدى معاملات الأدوات المالية التي تقوم بها. ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات المتعلقة باستخدام المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة في الفقرتين 25 و26.
- 2- وكما هو الحال في أي نظام رقابي، يلزم في بعض الأحيان مضاعفة أدوات الرقابة على مستويات رقابية مختلفة (على سبيل المثال، الوقائية والكاشفة ولغرض المتابعة) لتجنب خطر التحريف الجوهرية.

بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة

الالتزام بالاستخدام الكفؤ للأدوات المالية

- 3- إن درجة تعقيد بعض أنشطة الأدوات المالية قد تعني أنه لا يوجد سوى قلة من الأفراد داخل المنشأة يفهمون فهمًا تاماً تلك الأنشطة أو يتمتعون بالخبرة اللازمة لتقويم الأدوات على أساس مستمر. ويؤدي استخدام الأدوات المالية دون توفر الخبرة ذات الصلة داخل المنشأة إلى زيادة خطر التحريف الجوهرية.

مشاركة المكلفين بالحوكمة

- 4- يقوم المكلفون بالحوكمة بالإشراف على الإدارة ويتفقون معها في تحديد مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً ويشرفون على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة. وتكون سياسات المنشأة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها متماشية مع موقفها تجاه المخاطر وخبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية. وقد تضع المنشأة أيضاً هياكل حوكمة وآليات رقابية تهدف إلى ما يلي:
 - (أ) إبلاغ المكلفين بالحوكمة بقرارات الاستثمار وتقييمات عدم تأكد جميع القياسات الجوهرية؛
 - (ب) تقويم مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً عند انخراطها في معاملات الأدوات المالية.

الهيكل التنظيمي

- 5- يمكن إدارة أنشطة الأدوات المالية إما بشكل مركزي أو غير مركزي. وتعتمد هذه الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بها اعتماداً كبيراً على تدفق المعلومات الإدارية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها والمقدمة في حينها. وتزداد صعوبة جمع هذه المعلومات تبعاً لعدد الأماكن التي تنتشر فيها المنشأة والأعمال التي تخترط فيها. وقد تزداد مخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بأنشطة الأدوات المالية بزيادة عدم المركزية في أنشطة الرقابة. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما يكون للمنشأة مقرات في مواقع مختلفة، بعضها ربما في دول أخرى.

تحديد الصلاحيات والمسؤوليات

سياسات الاستثمار والتقييم

- 6- يمكن تقديم الإرشاد والتوجيه، من خلال السياسات الواضحة والمعتمدة من المكلفين بالحوكمة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، الإدارة من إرساء نهج فعال لتحتمل مخاطر الأعمال وإدارتها. وتكون هذه السياسات أكثر وضوحاً عندما تنص على أهداف المنشأة فيما يتعلق بأنشطة إدارة المخاطر، وبدائل الاستثمار والتحوط المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وعندما تعكس ما يلي:

(أ) مستوى خبرة الإدارة؛

(ب) تطور نُظم المتابعة والرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة؛

(ج) هيكل أصول/التزامات المنشأة؛

- (د) قدرة المنشأة على الاحتفاظ بالسيولة واستيعاب خسائر رأس المال؛
- (هـ) أنواع الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها؛
- (و) استخدامات الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها، على سبيل المثال ما إذا كان من الممكن استخدام المشتقات لأغراض المضاربة أم فقط لأغراض التحوط.
- 7- قد تضع الإدارة سياسات تتماشى مع قدراتها على التقييم وقد تضع أدوات للرقابة لضمان الالتزام بهذه السياسات من جانب الموظفين المسؤولين عن التقييم الخاص بالمنشأة. وقد يشمل ذلك:
- (أ) آليات لوضع المنهجيات المستخدمة في إعداد التقييمات والتحقق من صحة هذه المنهجيات، بما في ذلك كيفية معالجة عدم تأكد القياسات؛
- (ب) سياسات تتعلق بتحقيق أقصى استخدام للمدخلات القابلة للرصد وأنواع المعلومات التي من المقرر جمعها لدعم عمليات تقييم الأدوات المالية.
- 8- في المنشآت الأصغر، قد يكون من النادر التعامل في الأدوات المالية وقد تكون معرفة الإدارة وخبرتها محدودة. لكن وضع السياسات المتعلقة بالأدوات المالية يساعد المنشأة في تحديد مدى تقبلها للمخاطر والنظر فيما إذا كان الاستثمار في أدوات مالية بعينها يحقق هدفاً محدداً.

سياسات وممارسات الموارد البشرية

- 9- قد تضع المنشآت سياسات تتطلب من الموظفين الرئيسيين، في المكتب الأمامي والمكتب الخلفي على السواء، أخذ راحة إجبارية من مهام عملهم. ويُستخدم هذا النوع من الرقابة كوسيلة لمنع الغش واكتشافه، ولاسيما إذا كان المشاركون في أنشطة التداول يقومون بعمليات تداول زائفة أو يسجلون المعاملات على نحو خاطئ.

الاستعانة بالمنشآت الخدمية

- 10- يمكن أن تستعين المنشآت أيضاً بمنشآت خدمية (على سبيل المثال مدراء الأصول) لشراء الأدوات المالية أو بيعها أو للاحتفاظ بسجلات معاملات المنشأة أو لتقييم الأدوات المالية. وقد تعتمد بعض المنشآت على هذه المنشآت الخدمية لتوفير أساس التقرير عن الأدوات المالية المحتفظ بها. ومع ذلك، ففي حالة عدم فهم الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية، فقد لا يستطيع المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في تلك المنشأة الخدمية. انظر معيار المراجعة 402،⁴⁶ الذي يحدد متطلبات للمراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستعين المنشأة بخدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر.
- 11- قد تؤدي الاستعانة بالمنشآت الخدمية إلى توطيد بيئة الرقابة على الأدوات المالية أو إضعافها. فعلى سبيل المثال، قد يكون العاملون في المنشأة الخدمية أكثر خبرة في الأدوات المالية من إدارة المنشأة أو قد تكون لديهم رقابة داخلية أكثر صرامة على التقرير المالي. وقد تسمح الاستعانة بالمنشأة الخدمية أيضاً بفصل أكبر في المهام والواجبات. لكن في المقابل، قد توجد في المنشأة الخدمية بيئة رقابة ضعيفة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

- 12- توجد آلية المنشأة لتقييم المخاطر لغرض تحديد كيفية قيام الإدارة بتعيين مخاطر الأعمال الناجمة عن استخدامها للأدوات المالية، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات التي ستخدها لإدارة هذه المخاطر.
- 13- وتشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وتهدف آليات تقييم المخاطر إلى ضمان قيام الإدارة بما يلي:

- (أ) فهم المخاطر الملازمة لكل أداة مالية قبل دخول الإدارة في المعاملات عليها، بما في ذلك هدف الدخول في المعاملة وهيكلها (على سبيل المثال، الغرض الاقتصادي والتجاري من أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة)؛
- (ب) إجراء ما يكفي من العناية الواجبة المتناسبة مع المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة؛

⁴⁶ معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

- (ج) متابعة المراكز المتعلقة للمنشأة لفهم كيفية تأثير أحوال السوق على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة؛
(د) تطبيق إجراءات للحد من التعرض للمخاطر أو تغييره عند اللزوم وإدارة المخاطر المتعلقة بالسمعة؛
(هـ) إخضاع هذه الآليات لمستوى صارم من الإشراف والمراجعة.

14- ينبغي أن يحقق الهيكل المطبق لمتابعة وإدارة التعرض للمخاطر ما يلي:

- (أ) أن يكون مناسباً ومتسقاً مع موقف الإدارة تجاه المخاطر المحدد من المكلفين بالحوكمة؛
(ب) أن يحدد مستويات الاعتماد للتصريح بمختلف أنواع الأدوات المالية والمعاملات التي قد يتم الدخول فيها وأغراضها. وينبغي أن تعكس الأدوات المسموح بها ومستويات الاعتماد خبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية، بما يدل على التزام الإدارة بالكفاءة؛
(ج) أن يضع حدوداً مناسبة لأكثر تعرض مسموح به لكل نوع من أنواع المخاطر (بما في ذلك الأطراف المقابلة المعتمدة). وقد تتباين مستويات التعرض المسموح به بناءً على نوع الخطر أو الطرف المقابل؛
(د) أن ينص على المتابعة الموضوعية والتي تُنفذ في حينها للمخاطر المالية وأنشطة الرقابة؛
(هـ) أن ينص على التقرير الموضوعي والذي يُقدم في حينه عن حالات التعرض والمخاطر ونتائج أنشطة الأدوات المالية في إدارة المخاطر؛
(و) أن يقوم سجل الأداء السابق للإدارة في تقييم المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة.

15- ترتبط أنواع المخاطر التي تواجهها المنشأة ومستوياتها ارتباطاً مباشراً بأنواع الأدوات المالية التي تتعامل معها، بما في ذلك مدى تعقيد هذه الأدوات وحجم الأدوات المالية المتداولة.

قسم إدارة المخاطر

- 16- قد تكون بعض المنشآت، على سبيل المثال المؤسسات المالية الكبرى التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح بإنشاء قسم لإدارة المخاطر أو قد تختار القيام بذلك طوعاً. ويكون هذا القسم منفصلاً عن الأقسام المسؤولة عن تنفيذ معاملات الأدوات المالية وإدارتها. ويتولى القسم مسؤولية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها، وقد يشتمل على لجنة رسمية معنية بالمخاطر يقوم بتشكيلها المكلفون بالحوكمة. ومن أمثلة المسؤوليات الرئيسية في هذا المجال ما يلي:
- (أ) تطبيق سياسة إدارة المخاطر الموضوعية من قبل المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك إجراء تحليلات للمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة)؛
(ب) تصميم هياكل الحد من المخاطر وضمان تطبيق هذه الحدود في الواقع العملي؛
(ج) وضع سيناريوهات لأوقات الشدة وإخضاع المحافظ ذات المركز المفتوح لتحليل حساسية، بما في ذلك مراجعة التحركات غير المعتادة في المراكز؛
(د) مراجعة وتحليل منتجات الأدوات المالية الجديدة.

17- يمكن أن تنطوي الأدوات المالية على الخطر المصاحب لها المتمثل في احتمالية تكبد خسارة تتجاوز مبلغ قيمة الأداة المالية، إن وجد، المثبت في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، قد يجبر الهبوط المفاجئ في سعر السوق لسلعة ما المنشأة على تكبد خسائر لإغلاق مركز أجل في تلك السلعة بسبب متطلبات الضمان الرهني أو الهامش. وفي بعض الحالات، قد تكون الخسائر المحتملة كبيرة بما يكفي لإثارة شكوك معتبرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تقوم المنشأة بإجراء تحليلات حساسية أو تحليلات للقيمة المعرضة للخطر لتقييم التأثيرات المستقبلية الافتراضية على الأدوات المالية المعرضة لمخاطر السوق. لكن تحليل القيمة المعرضة للخطر لا يعكس بشكل كامل مدى المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على المنشأة؛ وقد يكون تحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات خاضعين أيضاً لبعض القيود.

18- يؤثر حجم وتطور أنشطة الأدوات المالية والمتطلبات التنظيمية ذات الصلة بها على نظر المنشأة فيما إذا كانت ستقوم بإنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر وعلى كيفية هيكلة هذا القسم. وفي المنشآت التي لم تقم بإنشاء قسم مستقل لإدارة المخاطر، على سبيل المثال المنشآت التي لديها عدد قليل نسبياً من الأدوات المالية أو التي لديها أدوات مالية أقل تعقيداً، قد تكون عملية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها أحد المكونات الداخلة ضمن مسؤولية قسم المحاسبة أو الشؤون المالية أو ضمن المسؤولية العامة للإدارة، وقد تشارك فيها لجنة رسمية معنية بالمخاطر قام بتشكيلها المكلفون بالحوكمة.

نُظْمُ معلومات المنشأة

- 19- يتمثل الهدف الرئيس لنظام المعلومات في أية منشأة في القدرة على إحصاء وتسجيل كافة المعاملات بدقة وتسويتها وتقويمها وتوفير المعلومات للمساعدة في إدارة مخاطر الأدوات المالية ومتابعة أدوات الرقابة. وقد تنشأ صعوبات داخل المنشآت التي تنخرط في كم كبير من الأدوات المالية، وخصوصاً إذا كان هناك العديد من النُظْم التي تفتقر إلى التكامل الجيد ويتم التواصل فيما بينها يدوياً دون وجود ما يكفي من أدوات الرقابة.
- 20- قد تتطلب أدوات مالية معينة إدراج عدد كبير من القيود المحاسبية. ومع زيادة تطور أنشطة الأدوات المالية أو ارتفاع مستواها، يلزم أيضاً أن يزداد تطور نظام المعلومات. ومن بين القضايا الخاصة التي يمكن أن تنشأ فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:
- (أ) عدم قدرة نُظْم المعلومات، وبخاصة للمنشآت الأصغر، على معالجة معاملات الأدوات المالية أو عدم تكوينها على نحو مناسب للقيام بذلك، ولاسيما عندما لا يكون لدى المنشأة أية خبرة سابقة في التعامل مع الأدوات المالية. وقد يؤدي هذا إلى زيادة عدد المعاملات اليدوية التي قد تزيد من خطر الخطأ؛
- (ب) التنوع المحتمل في الأنظمة اللازمة لمعالجة المعاملات الأكثر تعقيداً، والحاجة إلى إجراء مطابقات منتظمة فيما بينها، ولاسيما عندما لا يوجد تواصل فيما بين الأنظمة أو عند احتمالية خضوعها لتدخلات يدوية؛
- (ج) احتمالية تقويم المعاملات الأكثر تعقيداً أو إدارة مخاطرها، في حالة إجرائها فقط بواسطة عدد صغير من الأفراد، على جداول بيانات وليس على نُظْم المعالجة الرئيسية، واحتمالية زيادة سهولة المساس بأمن كلمات المرور الفعلي والمنطقي المحيط بتلك الجداول؛
- (د) عدم فحص سجلات استثناءات النُظْم والمصادقات الخارجية وعروض أسعار الوسطاء، متى كانت متاحة، للتحقق من صحة القيود التي تنتجها النُظْم؛
- (هـ) الصعوبات في الرقابة على المدخلات الرئيسية في نظم تقويم الأدوات المالية والتحقق من هذه المدخلات، وخاصة إذا كان القائم بصون تلك النظم مجموعة المتداولين المعروفين باسم المكتب الأمامي أو مقدم خدمة خارجي و/أو إذا كانت المعاملات موضوع الرقابة والتقويم غير روتينية أو لا يتم التداول فيها بكثرة؛
- (و) عدم القيام بتقويم وتصميم ومعايرة النماذج المعقدة المستخدمة لمعالجة هذه المعاملات في البداية وعلى أساس دوري؛
- (ز) احتمالية ألا تكون الإدارة قد قامت بإنشاء مكتبة للنماذج، مع تطبيق أدوات للرقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- (ح) الاستثمار غير المتناسب الذي قد يكون مطلوباً في نظم إدارة المخاطر والرقابة عليها، إذا كانت المنشأة تنفذ فقط عدداً محدوداً من معاملات الأدوات المالية، واحتمالية سوء فهم المخرجات من قبل الإدارة إذا لم تكن معتادة على هذه الأنواع من المعاملات؛
- (ط) احتمالية الحاجة للحصول على نُظْم من أطراف ثالثة، على سبيل المثال من منشأة خدمية، لتسجيل معاملات الأدوات المالية أو معالجتها أو المحاسبة عنها أو إدارة مخاطرها على نحو مناسب، والحاجة إلى مطابقة المخرجات المقدمة من مقدمي الخدمة والتشكيك فيها؛
- (ي) اعتبارات الأمن والرقابة الإضافية ذات الصلة باستخدام الشبكات الإلكترونية عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية لإجراء معاملات الأدوات المالية.

- 21- تعمل نُظْم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي بمثابة مصدر معلومات مهم لتقديم الإفصاحات الكمية في القوائم المالية. ومع ذلك، يمكن أن تقوم المنشآت أيضاً بتطوير وصون نُظْم غير مالية يتم استخدامها لإعداد التقارير الداخلية ولإنتاج المعلومات التي يتم تضمينها في الإفصاحات النوعية، على سبيل المثال بشأن المخاطر وحالات عدم التأكد أو تحليلات الحساسية.

أنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة

- 22- تهدف أنشطة الرقابة على معاملات الأدوات المالية إلى منع أو اكتشاف المشكلات التي تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها. وهذه الأهداف إما أن تكون ذات طبيعة تتعلق بالتشغيل أو الشؤون المالية أو إعداد التقارير أو الالتزام. ويتم تصميم أنشطة الرقابة على الأدوات المالية بما يتناسب مع تعقيد معاملات الأدوات المالية وحجمها وعادةً ما تشتمل على آلية تصريح مناسبة وفصل كافٍ في الواجبات وسياسات وإجراءات أخرى مصممة لضمان الوفاء بأهداف الرقابة الخاصة بالمنشأة. وقد تساعد مخططات سير الآليات في تحديد أدوات الرقابة التي تستخدمها المنشأة

والأدوات الأخرى التي تفتقر إليها. وتركز هذه المذكرة على أنشطة الرقابة ذات الصلة بالاكتمال، والدقة والوجود، والتقويم، والعرض، والإفصاح.

التصريح

23- يمكن أن يؤثر التصريح على إقرارات القوائم المالية بشكل مباشر وغير مباشر على السواء. فعلى سبيل المثال، فحتى في حالة تنفيذ إحدى المعاملات خارج نطاق سياسات المنشأة، فقد يتم تسجيلها والمحاسبة عنها رغم ذلك بدقة. لكن المعاملات غير المصرح بها يمكن أن تزيد بشكل كبير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، مما يزيد إلى حد كبير خطر التحريف الجوهري لأن هذه المعاملات سيتم تنفيذها خارج نطاق نظام الرقابة الداخلية. وللتخفيف من حدة هذا الخطر، تقوم المنشآت غالباً بوضع سياسة واضحة بشأن نوعية المعاملات التي يمكن التداول فيها ومن يقوم بهذه المعاملات ثم يقوم مكتب خلفي في المنشأة بمتابعة الالتزام بهذه السياسة. ومن شأن متابعة أنشطة التداول التي يضطلع بها الأفراد، على سبيل المثال عن طريق مراجعة المعاملات كبيرة الحجم على غير العادة أو المكاسب أو الخسائر الكبيرة المتكبدة، أن تساعد الإدارة في ضمان الالتزام بسياسات المنشأة، بما في ذلك التصريح بأنواع المعاملات الجديدة، وتقويم ما إذا كانت قد وقعت حالات غش.

24- وتتمثل وظيفة سجلات المنشأة الخاصة بإنشاء الصفقات في أن تحدد بوضوح طبيعة كل معاملة والغرض منها والحقوق والالتزامات الناشئة عن كل عقد من عقود الأدوات المالية، بما في ذلك وجوب إنفاذ العقود. وإضافة إلى المعلومات المالية الأساسية، مثل المبلغ الاسمي، تشتمل عادةً السجلات المكتملة والدقيقة بحد أدنى على ما يلي:

(أ) هوية المتداول؛

(ب) هوية الشخص القائم بتسجيل المعاملة (إذا لم يكن المتداول)، عند إنشاء المعاملة (بما في ذلك تاريخ ووقت المعاملة)، وكيفية تسجيلها في نُظْم معلومات المنشأة؛

(ج) طبيعة المعاملة والغرض منها، بما في ذلك ما إذا كانت قد تم إنشاؤها للتحوط من تعرض تجاري أساس أم لا.

الفصل في الواجبات

25- يُعدّ الفصل في الواجبات وتوزيع العاملين أحد أنشطة الرقابة المهمة، وخاصة عندما يكونوا معرضين للتعامل مع الأدوات المالية. ويمكن تقسيم أنشطة الأدوات المالية إلى عدد من المهام، من بينها ما يلي:

(أ) تنفيذ المعاملة (التعامل). وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يقوم بتنفيذ هذه المهمة المكتب الأمامي؛

(ب) أداء المدفوعات النقدية وقبول المقبوضات النقدية (التسويات)؛

(ج) إرسال المصادقات على عمليات التداول ومطابقة الاختلافات بين سجلات المنشأة والردود من الأطراف المقابلة، إن وجدت؛

(د) تسجيل جميع المعاملات بشكل صحيح في السجلات المحاسبية؛

(هـ) متابعة حدود المخاطر. وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يضطلع بهذه المهمة قسم إدارة المخاطر؛

(و) متابعة المراكز وتقويم الأدوات المالية.

26- تختار العديد من المؤسسات الفصل بين واجبات من يقومون بالاستثمار في الأدوات المالية، ومن يقومون بتقويم الأدوات المالية، ومن يقومون بتسوية الأدوات المالية، ومن يقومون بالمحاسبة عن/تسجيل الأدوات المالية.

27- وإذا كانت المنشأة صغيرة لدرجة يتعذر معها تحقيق الفصل السليم في الواجبات، يكون دور الإدارة والمكلفين بالحوكمة في متابعة أنشطة الأدوات المالية ذا أهمية كبيرة.

28- مما تتميز به الرقابة الداخلية في بعض المنشآت وجود قسم للتحقق المستقل من الأسعار. وتتولى هذه الإدارة مسؤولية التحقق بشكل منفصل من سعر بعض الأدوات المالية، وقد تستخدم في ذلك مصادر بيانات ومنهجيات وافتراضات بديلة. ويقدم التحقق المستقل من الأسعار نظرة موضوعية على التسعير الذي تم إجراؤه في جزء آخر من المنشأة.

29- تتولى المكاتب الوسطى أو الخلفية في العادة المسؤولية عن وضع السياسات المتعلقة بالتقويم وضمان الالتزام بالسياسة. وقد تقوم المنشآت التي يكثر فيها استخدام الأدوات المالية بإجراء عمليات تقويم يومية لمحفظة أدواتها المالية ودراسة مساهمة كل عملية تقويم للأدوات المالية في الربح أو الخسارة كاختبار لمعقولية عمليات التقويم.

الاكتمال والدقة والوجود

30- تمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم. ويُعد الفصل المناسب في الواجبات بين من يقومون بإجراء عمليات التداول ومن يقومون بمطابقتها عاملاً مهماً، وكذلك وضع آلية صارمة لمراجعة المطابقات وإجازة بنود المطابقة.

31- قد توضع أيضاً أدوات رقابة تتطلب أن يقوم المتداولون بتحديد ما إذا كانت هناك سمات فريدة للأدوات المالية المعقدة، كوجود مشتقات مدمجة على سبيل المثال. وفي مثل هذه الظروف، قد يوجد قسم منفصل يتولى تقويم معاملات الأدوات المالية المعقدة عند إنشائها (قد يُعرف هذا القسم باسم فريق الرقابة على المنتجات)، يعمل بالتعاون مع فريق مختص بالسياسات المحاسبية لضمان تسجيل المعاملة بشكل دقيق. ورغم أن المنشآت الأصغر قد لا تحتوي على فرق للرقابة على المنتجات، فقد توجد في المنشأة آلية مطبقة فيما يتعلق بمراجعة عقود الأدوات المالية المعقدة في وقت إنشائها لضمان المحاسبة عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

متابعة أدوات الرقابة

32- تهدف أنشطة المتابعة المستمرة الخاصة بالمنشأة إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في فاعلية أدوات الرقابة على معاملات الأدوات المالية وتقويمها. ومن الأهمية بمكان أن يكون هناك إشراف ومراجعة كافيين لأنشطة الأدوات المالية داخل المنشأة. ويشمل هذا:

(أ) خضوع جميع أدوات الرقابة للمراجعة، على سبيل المثال متابعة الإحصائيات التشغيلية مثل عدد بنود المطابقة أو الفرق بين مصادر التسعير الداخلي والتسعير الخارجي؛

(ب) لزوم وجود أدوات رقابة صارمة على تقنية المعلومات ومتابعة تطبيق هذه الأدوات والتحقق من صحتها؛

(ج) ضرورة المطابقة كما ينبغي بين المعلومات الناتجة عن مختلف الآليات والنُظُم. فعلى سبيل المثال، تكون الفائدة من آلية التقويم محدودة في حالة عدم مطابقة الناتج من هذه الآلية بشكل سليم مع دفتر الأستاذ العام.

33- في المنشآت الأكبر، تقوم نُظُم معلومات الحاسب المتطورة عادةً بتتبع أنشطة الأدوات المالية، ويتم تصميمها لضمان حدوث التسويات عند استحقاقها. وقد تقوم نُظُم الحاسب الأكثر تعقيداً بإنشاء تعليقات آلية على حسابات المقاصة لمتابعة حركات النقدية، ويتم تطبيق أدوات رقابة على عمليات المعالجة بغية ضمان ظهور أنشطة الأدوات المالية بشكل صحيح في سجلات المنشأة. وقد يتم تصميم نُظُم الحاسب بحيث تقوم بإعداد تقارير استثناءات لتنبيه الإدارة إلى الحالات التي لم تُستخدم فيها الأدوات المالية ضمن الحدود المصرح بها أو إذا لم تكن المعاملات المنفذة ضمن الحدود المقررة للأطراف المقابلة المختارة. ومع ذلك، وحتى نُظُم الحاسب المتطورة قد لا تضمن اكتمال تسجيل معاملات الأدوات المالية. وبالتالي، تقوم الإدارات كثيراً بتطبيق إجراءات لزيادة احتمالية تسجيل جميع المعاملات.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-459-3]</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 على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (220) (المُحدَّث): إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (220) (المحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (220) (المُحدَّث)

إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
1	نطاق هذا المعيار
9-2	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات
10	تاريخ السريان
11	الهدف
12	التعريفات
	المتطلبات
15-13	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة
21-16	المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال
24-22	قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
28-25	موارد الارتباط
38-29	تنفيذ الارتباط
39	المتابعة والتصحيح
40	تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
41	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	نطاق هذا المعيار
14أ-2أ	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات
27أ-15أ	التعريفات
37أ-28أ	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة
48أ-38أ	المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال
58أ-49أ	قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
79أ-59أ	موارد الارتباط
108أ-80أ	تنفيذ الارتباط
112أ-109أ	المتابعة والتصحيح
116أ-113أ	تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
120أ-117أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (220) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية، والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين 1، 38)

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات

2. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي: (راجع: الفقرتين 13، 14)

(أ) وفاء المكتب والعميلين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.¹

3. يبنّي هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات تلك المعايير. (راجع: الفقرتين 2، 3)

4. يتولى فريق الارتباط، تحت قيادة الشريك المسؤول عن الارتباط، المسؤولية عما يلي، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ومن خلال الالتزام بمتطلبات هذا المعيار: (راجع: الفقرات 4-11)

(أ) تطبيق استجابات المكتب لمخاطر الجودة (أي سياسات أو إجراءات المكتب) المنطبقة على ارتباط المراجعة باستخدام المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها، أو التي يتم الحصول عليها من المكتب؛

(ب) في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، تحديد ما إذا كان سيتم تصميم وتطبيق استجابات أخرى على مستوى الارتباط بخلاف تلك المحددة في سياسات أو إجراءات المكتب؛

(ج) نقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء ارتباط المراجعة إلى المكتب والتي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب نقلها لدعم تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ودعم تطبيقه وتشغيله.

5. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. (راجع: الفقرة 12)

6. مما يخدم المصلحة العامة تنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت من خلال تحقيق هدف هذا المعيار وأهداف المعايير الأخرى لكل ارتباط. وتتحقق جودة ارتباط المراجعة من خلال التخطيط للارتباط وتنفيذه وإعداد التقرير عنه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني وممارسة نزعة الشك المهني.

7. وفقاً لمعيار المراجعة (200)،² فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وتتم ممارسة الحكم المهني عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة لإدارة الجودة وتحقيقها في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتخذها فريق الارتباط، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط في تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات. ويمكن إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته. وقد تشمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني، مثل التحيز غير المقصود أو القبول على الموارد. (راجع: الفقرات 33-36)

¹ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 14

² معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات 15 و16 و20-24

8. المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق طبيعة كل مراجعة وظروفها. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، وهو ما قد تكون عليه الحال عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة أعضاء آخرين من فريق الارتباط. (راجع: الفقرتين 13، 14أ)

(ب) عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ بعض الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

9. يظل الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المُساءل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن الارتباط بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرات 22أ-25أ)

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

11. هدف المراجع هو إدارة الجودة على مستوى الارتباطات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق الجودة لغرض:

- (أ) وفاء المراجع بمسؤولياته، وإجرائه للمراجعة، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

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

- (أ) الشريك المسؤول عن الارتباط³ - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وتنفيذه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*
- (ب) فحص جودة الارتباط - تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.
- (ج) فاحص جودة الارتباط - شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

³ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(د) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط المراجعة، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات المراجعة على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع⁴ والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.⁵ (راجع: الفقرات 15أ–25)

(هـ) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلها في القطاع العام. (راجع: الفقرة 26أ)

(و) مكتب ضمن الشبكة: هو مكتب آخر ينتهي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتهي إلى تلك الشبكة. (راجع: الفقرة 27أ)

(ز) الشبكة: هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة 27أ)

(1) يهدف إلى تحقيق التعاون،

(2) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.

(ح) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحيات إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.

(ط) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب.

(ي) المعايير المهنية - المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وأداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباط المراجعة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*

(ل) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة:

(1) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(2) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(م) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة

13. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توفير بيئة للارتباط تشدد على ثقافة المكتب والسلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرات 28أ–37)

⁴ يعرف معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة 6(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

⁵ يفرض معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

14. في سبيل توفير البيئة الموضحة في الفقرة 13، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن اتخاذ تصرفات واضحة ومتسقة وفعالة تعكس التزام المكتب بالجودة وتحدد وتعلن عن السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك التشديد على ما يلي: (راجع: الفقرات 30-34)

(أ) مسؤولية جميع أعضاء فريق الارتباط عن المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات؛

(ب) أهمية الآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية بالنسبة لأعضاء فريق الارتباط؛

(ج) أهمية الاتصال الصريح والجاد داخل فريق الارتباط، ودعم قدرة أعضاء فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(د) أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لتزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة.

15. في حالة قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات المتعلقة بأحد متطلبات هذا المعيار إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعمه في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، فيجب عليه الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة من خلال توجيه هؤلاء الأعضاء والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرتين 9، 37)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

16. يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بفهم للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات 38-42، 48)

17. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، بما في ذلك تلك التي تناول: (راجع: الفقرات 23-25، 40-44)

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛

(ب) الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات؛

(ج) مسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح من قبل المنشأة.⁶

18. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط أمورٌ تشير إلى وجود تهديد يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب عليه تقويم ذلك التهديد من خلال الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب، باستخدام المعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من المكتب أو من فريق الارتباط أو غير ذلك من المصادر، ويجب عليه اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين 43، 44)

19. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً طوال ارتباط المراجعة، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لمخالفات أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. (راجع: الفقرة 45)

20. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى عدم الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة 46)

21. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن تحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها. (راجع: الفقرتين 38 و47)

⁶ معيار المراجعة (250) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

22. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن. (راجع: الفقرات 49أ-52أ، 58أ)
23. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه وفقاً لمعايير المراجعة وعند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرات 53أ-56أ)
24. إذا أصبح فريق الارتباط على علم بمعلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة 57أ)

موارد الارتباط

25. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط. (راجع: الفقرات 59أ-70أ، 73أ، 74أ، 79أ)
26. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات 62أ، 71أ-74أ)
27. إذا حدد الشريك المسؤول عن الارتباط، نتيجة لالتزامه بمتطلبات الفقرتين 25 و26، عدم كفاية الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها، أو عدم مناسبة، في ظل ظروف ارتباط المراجعة، فيجب عليه اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك الاتصال بالأفراد المعنيين بشأن الحاجة إلى تخصيص أو توفير موارد إضافية أو بديلة للارتباط. (راجع: الفقرات 75أ-78أ)
28. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن الاستخدام المناسب للموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات 63أ-69أ)

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والفحص

29. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة 80أ)
30. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص: (راجع: الفقرات 81أ-89أ، 94أ-97أ)
- (أ) قد تم التخطيط لها،⁷ وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط.
31. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة الذي يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرات 90أ-93أ)

⁷ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 11

- (أ) الأمور المهمة:⁸
- (ب) الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- (ج) الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.
32. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات 90-94)
33. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص القوائم المالية وتقرير المراجع، بما في ذلك عند الاقتضاء، وصف الأمور الرئيسية للمراجعة⁹ وتوثيق أعمال المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور، لتحديد أن التقرير الذي سيصدر سيكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.¹⁰
34. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات الرسمية الكتابية قبل صدورهما إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية. (راجع: الفقرة 98)

التشاور

35. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرات 99-102)
- (أ) تحمل المسؤولية عن تشاور فريق الارتباط بشأن ما يلي:
- (1) الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها؛
- (2) الأمور الأخرى التي تتطلب التشاور، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط؛
- (ب) تحديد أن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا أثناء الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط ومن هم على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه؛
- (ج) تحديد أن طبيعة ونطاق تلك المشاورات، والاستنتاجات الناتجة عنها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛
- (د) تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات المتفق عليها قد تم تطبيقها.

فحص جودة الارتباط

36. فيما يخص ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة 103)
- (أ) التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛
- (ب) التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛
- (ج) مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛
- (د) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات 104-106)

⁸ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 8(ج)

⁹ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

¹⁰ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" أو معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاختلاف في الآراء

37. في حال حدوث اختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من يقومون بتقديم المشورة، يجب على فريق الارتباط اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتعامل مع هذا الاختلاف في الآراء وحله. (راجع: الفقرتين 107، 108)
38. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:
- (أ) تحمل المسؤولية عن التعامل مع الاختلاف في الآراء وحله وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب؛
- (ب) التحقق من توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتطبيقها؛
- (ج) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين حل أي اختلاف في الآراء.

المتابعة والتصحيح

39. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات 109-112)
- (أ) التوصل إلى فهم للمعلومات التي تم الحصول عليها من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي قام المكتب بنقلها بما في ذلك، عند الاقتضاء، المعلومات من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالشبكة والمطبقة عبر مكاتب الشبكة؛
- (ب) تحديد مدى صلة المعلومات المشار إليها في الفقرة 39 (أ) بارتباط المراجعة، ومدى تأثيرها عليه، واتخاذ التصرف المناسب؛
- (ج) الانتباه الدائم طوال ارتباط المراجعة للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب ونقل تلك المعلومات إلى المسؤولين عن تلك الآلية.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

40. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أنه قد تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات 113-116)
- (أ) أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه؛
- (ب) أن طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وأي تغيرات في تلك الطبيعة والظروف، وأن سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، قد تم أخذها في الحسبان أثناء الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

التوثيق

41. عند تطبيق معيار المراجعة (230)،¹¹ يجب على المراجع أن يُضخّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات 117-120)
- (أ) الأمور التي تم التعرف عليها، والمناقشات ذات الصلة مع العاملين، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص ما يلي:
- (1) الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- (2) قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.
- (ب) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها، وكيفية تطبيق تلك الاستنتاجات.
- (ج) الانتهاء من فحص جودة الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص جودة الارتباط.

¹¹ معيار المراجعة (230)، الفقرات 8-11 و6

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 1)

1. أ ينطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات مراجعة القوائم المالية، بما فيها ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمجموعات. ويتناول معيار المراجعة (600)¹² اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمجموعات وعند إشراك مراجعي المكونات. وقد يكون معيار المراجعة (600)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون معيار المراجعة (600) مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للقرارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات (راجع: الفقرات 2-9)

2. أ يتناول معيار إدارة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله.

3. أ قد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة. وتُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (1) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

مسؤوليات فريق الارتباط فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 4)

4. أ إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتسترشد بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، يتولى المكتب مسؤولية نقل المعلومات التي تمكن فريق الارتباط من فهم وأداء مسؤولياته فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات. وقد تشمل هذه المعلومات التي يتم نقلها، على سبيل المثال، السياسات أو الإجراءات الخاصة بإجراء مشاورات مع أفراد محددين في مواقف معينة تنطوي على أمور فنية أو مسلكية معقدة، أو الخاصة بإشراك خبراء حدهم المكتب في ارتباطات خاصة لتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمور معينة (على سبيل المثال، قد يفرض المكتب إشراك خبراء في مجال الائتمان قام هو بتحديدهم عند مراجعة مخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة للمؤسسات المالية).

5. أ قد تضم الاستجابات على مستوى المكتب سياسات أو إجراءات قامت بوضعها الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة (متطلبات الشبكة أو خدماتها موضحة بالتفصيل في معيار إدارة الجودة (1) في قسم "متطلبات الشبكة أو خدماتها"¹³). وتنبني متطلبات هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب مسؤول عن اتخاذ التصرفات اللازمة لتمكين فرق الارتباطات من تطبيق أو استخدام متطلبات الشبكة أو خدماتها في ارتباطات المراجعة (على سبيل المثال، متطلب لاستخدام منهجية للمراجعة قام بتطويرها للاستخدام مكتب ضمن الشبكة). ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن المكتب مسؤول عن تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام.¹⁴

6. أ بعض الاستجابات التي يتم تطبيقها على مستوى المكتب لمواجهة مخاطر الجودة لا يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات ولكنها رغم ذلك تُعد ذات صلة عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، تشمل الاستجابات على مستوى المكتب التي قد يستطيع فريق الارتباط الاعتماد عليها عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:

- آليات توظيف العاملين والتدريب المهني؛
- تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم متابعة المكتب للاستقلال؛
- تطوير تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

¹² معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

¹³ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 49(ب)

¹⁴ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 49(أ)

- تطوير منهجيات المراجعة وأدوات وإرشادات التطبيق المتعلقة بها.

7أ. نظراً للطبيعة والظروف الخاصة لكل ارتباط مراجعة والتغيرات التي قد تحدث أثناء ارتباط المراجعة، لا يستطيع المكتب تحديد جميع مخاطر الجودة التي قد تنشأ على مستوى الارتباطات أو النص على جميع الاستجابات الملائمة والمناسبة. وبناءً عليه، يمارس فريق الارتباط الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان سيقوم بتصميم وتطبيق استجابات على مستوى الارتباطات، خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب، لتحقيق هدف هذا المعيار.¹⁵

8أ. يتأثر تحديد فريق الارتباط لضرورة الاستجابات على مستوى الارتباطات (وطبيعة تلك الاستجابات في حالة الحاجة إليها) بمتطلبات هذا المعيار وبفهم فريق الارتباط لطبيعة الارتباط وظروفه وبأي تغيرات تحدث أثناء ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ ظروف غير متوقعة أثناء الارتباط تتسبب في قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بطلب إشراك عاملين يتمتعون بالخبرات المناسبة إضافة إلى من تم تخصيصهم أو توفيرهم في البداية.

9أ. قد يتباين التوازن النسبي للجهود التي يبذلها فريق الارتباط للالتزام بمتطلبات هذا المعيار (أي التوازن بين تطبيق استجابات المكتب وتصميم وتطبيق استجابات خاصة بالارتباطات خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب). وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بتصميم برنامج مراجعة ليتم استخدامه في الظروف المنطبقة على ارتباط المراجعة (على سبيل المثال، برنامج للمراجعة خاص بصناعة بعينها). وبخلاف تحديد توقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، قد توجد حاجة محدودة أو معدومة لإضافة إجراءات مراجعة تكميلية على مستوى الارتباطات إلى برنامج المراجعة. ومن جهة أخرى، قد تركز تصرفات فريق الارتباط، عند الالتزام بمتطلبات تنفيذ الارتباطات الواردة في هذا المعيار، على تصميم استجابات وتطبيقها على مستوى الارتباطات للتعامل مع الطبيعة والظروف الخاصة للارتباط (على سبيل المثال، التخطيط لإجراءات وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي لم تنطرق لها برامج المراجعة الخاصة بالمكتب).

10أ. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تكن المعلومات التي قدمها المكتب أو الأطراف الأخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات تقتضي غير ذلك (على سبيل المثال، توفير أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب أو التفاصيل الخارجية أو المصادر الأخرى ذات الصلة لمعلومات تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لا تعمل بفاعلية).

11أ. إذا أصبح الشريك المسؤول عن الارتباط على علم (بما في ذلك من خلال إبلاغه عن طريق الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط) بعدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد أو إذا كان غير قادر على الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب، فإنه ينقل هذه المعلومات على الفور إلى المكتب وفقاً للفقرة 39(ج) لأنها تُعد ذات صلة بألية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف أحد أعضاء فريق الارتباط على ضعف أمني في أحد برامج المراجعة الإلكترونية، فإن نقل هذه المعلومة في حينها إلى العاملين المعنيين يمكن المكتب من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث برنامج المراجعة وإعادة إصداره. انظر أيضاً الفقرة 70أ بخصوص كفاية ومناسبة الموارد.

المعلومات ذات الصلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات (راجع: الفقرة 6)

12أ. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. وعلى سبيل المثال، يوفر الفهم الذي يتعين التوصل إليه فيما يتعلق بالمنشأة وبيئتها وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المُحدث في عام 2019)¹⁶ معلومات قد تكون ذات صلة بالالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وهذه المعلومات قد تكون ذات صلة بتحديد ما يلي:

- طبيعة الموارد التي سيتم استخدامها فيما يخص كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة فيما يخص المجالات ذات المخاطر المرتفعة، أو إشراك الخبراء للتعامل مع الأمور المعقدة؛ أو
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق الذين سيتم تخصيصهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في مختلف المواقع؛ أو

¹⁵ يتطلب معيار المراجعة (200) من المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لإجراء مراجعة للقوائم المالية وتنفيذها.

¹⁶ معيار المراجعة (315) (المُحدث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

- طبيعة فحص الذي سيتم للأعمال التي نفذها أعضاء الفريق، وتوقيت ذلك الفحص ومداه، بناءً على مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها؛ أو
- توزيع عدد ساعات المراجعة المرصودة، بما في ذلك تخصيص المزيد من الوقت، وتخصيص وقت أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، للمجالات التي تزيد فيها مخاطر التحريف الجوهرية أو التي تم التعرف فيها على مخاطر تم تقييمها بأنها مرتفعة.

التدرج (راجع: الفقرتين 2، 8)

13. في المكاتب الأصغر، قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أحد الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ليقوم، بالنيابة عن المكتب، بتصميم العديد من الاستجابات الخاصة بمخاطر الجودة في المكتب، لأن القيام بذلك قد يكون منهجاً أكثر فاعلية لتصميم الاستجابات وتطبيقها كجزء من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. وقد تكون سياسات أو إجراءات المكتب أقل رسمية أيضاً في المكاتب الأصغر. وعلى سبيل المثال، في المكاتب الصغيرة جداً التي تقوم بتنفيذ عدد صغير نسبياً من ارتباطات المراجعة، قد يحدد المكتب عدم وجود حاجة لوضع نظام لمتابعة الاستقلال على مستوى المكتب، وبدلاً من ذلك، يتولى الشرك المسؤول عن الارتباط متابعة الاستقلال على مستوى كل ارتباط بمفرده.
14. لا تكون المتطلبات المتعلقة بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والإشراف عليهم وفحص عملهم، ذات صلة إلا في حال وجود أعضاء في فريق الارتباط بخلاف الشرك المسؤول عن الارتباط.

التعريفات

فريق الارتباط (راجع: الفقرة 12(د))

15. قد يتم تنظيم فريق الارتباط بطرق مختلفة. وعلى سبيل المثال، قد يتواجد أعضاء فريق الارتباط معاً في مكان واحد أو قد يتوزعون عبر أماكن جغرافية مختلفة وقد يتم تنظيمهم في مجموعات حسب النشاط الذي يقومون بتنفيذه. وبغض النظر عن كيفية تنظيم فريق الارتباط، فإن أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة¹⁷ على ارتباط المراجعة يُعد عضواً في فريق الارتباط.
16. يركز تعريف فريق الارتباط على الأفراد الذين يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة. ويتم الحصول على أدلة المراجعة، الضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره، بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة.¹⁸ وتتألف إجراءات المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر¹⁹ وإجراءات المراجعة الإضافية.²⁰ ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (500)، فإن إجراءات المراجعة تشمل الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية والاستفسار، وغالباً ما يتم تنفيذ هذه الإجراءات معاً بشكل أو بآخر.²¹ وقد تشتمل أيضاً معايير المراجعة الأخرى على إجراءات خاصة للحصول على أدلة المراجعة، مثل معيار المراجعة (520).²²
17. تضم فرق الارتباطات العاملين وقد تضم أيضاً أفراداً آخرين يقومون بتنفيذ إجراءات المراجعة، من:

(أ) مكتب ضمن الشبكة؛ أو

(ب) مكتب من خارج الشبكة، أو مقدم خدمة آخر.²³

وعلى سبيل المثال، قد يتولى فرد من مكتب آخر تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لمكون في ارتباط مراجعة إحدى المجموعات أو حضور الجرد الفعلي للمخزون أو الفحص المادي لأصول ثابتة في موقع بعيد.

18. قد تضم فرق الارتباطات أيضاً أفراداً من مراكز تقديم الخدمات يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة ليقوم بتنفيذها مجموعة من العاملين الذين يحظون بالمهارات المناسبة ولذلك يتم ضم هؤلاء الأفراد إلى

¹⁷ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 10أ

¹⁸ معيار المراجعة (200)، الفقرة 30أ

¹⁹ يحتوي معيار المراجعة (315) (المُحدث في عام 2019) على متطلبات تتعلق بإجراءات تقييم المخاطر.

²⁰ يحتوي معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة" على متطلبات تتعلق بإجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس.

²¹ معيار المراجعة (500)، الفقرات 14أ-25أ

²² معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية"

²³ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 16(ت)

فريق الارتباط. وقد يقوم بإنشاء مراكز تقديم الخدمات المكتب أو الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الاستعانة بإدارة مركزية لتيسير إجراءات المصادقة الخارجية.

19أ. قد تضم فرق الارتباطات أفراداً يتمتعون بالخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة ويتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة، كالأفراد ذوي الخبرة في المحاسبة عن ضرائب الدخل أو في تحليل المعلومات المعقدة التي تنتجها الأدوات والأساليب الآلية لأغراض التعرف على العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة. ولا يُعد الفرد عضواً في فريق الارتباط إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرة 35 والفقرات 99-102 موضوع التشاور.

20أ. في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص الجودة، فإن فاحص جودة الارتباط، وأي أفراد آخرين يتولون تنفيذ فحص جودة الارتباط، ليسوا أعضاء في فريق الارتباط. وقد يخضع هؤلاء الأفراد لمتطلبات خاصة بشأن الاستقلال.

21أ. المراجع الداخلي الذي يقدم المساعدة المباشرة والخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع لاستخدام عمله في الارتباط ليسوا أعضاء في فريق الارتباط.²⁴ ويحتوي معيار المراجعة (610) ومعيار المراجعة (620) على متطلبات وإرشادات للمراجع عند استخدام عمل المراجعين الداخليين باعتباره مساعدة مباشرة أو عند استخدام عمل الخبير الخارجي، على الترتيب. ويتطلب الالتزام بهذين المعيارين من المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العمل الذي نفذه مراجع داخلي قام بتقديم المساعدة المباشرة، وتنفيذ إجراءات المراجعة على عمل الخبير الذي استعان به المراجع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرتين 9، 12 (د))

22أ. عندما يهدف هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى الحصول على معلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط للوفاء بذلك المتطلب (على سبيل المثال، المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار أو حكم ضروري). وعلى سبيل المثال، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وللحكم على ما إذا كانت كفاءات وقدرات فريق الارتباط مناسبة، قد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى استخدام معلومات قام فريق الارتباط بجمعها أو معلومات من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

قيام أعضاء فريق الارتباط بتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب (راجع: الفقرات 9، 12 (د)، 17)

23أ. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يُعد أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب مسؤولين عن تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على ارتباط المراجعة. ونظراً لأن أعضاء فريق الارتباط الذين من مكتب آخر ليسوا شركاء ولا موظفين في مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط، فإنهم قد لا يخضعون لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو لسياسات أو إجراءات المكتب. كما إن السياسات أو الإجراءات الخاصة بالمكاتب الأخرى قد لا تكون مشابهة لتلك الخاصة بمكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تختلف السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والفحص، ولاسيما عندما يقع المكتب الآخر في دولة ذات نظام قانوني مختلف، أو لغة أو ثقافة مختلفة، عن الدولة التي يقع فيها مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وبناءً عليه، فإذا كان فريق الارتباط يضم أفراداً من مكتب آخر، فقد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة من قبل المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط لتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب فيما يخص عمل هؤلاء الأفراد.

24أ. قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب، على وجه الخصوص، من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان فرد من مكتب آخر:

- يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، لن يكون الفرد خاضعاً لآليات التوظيف والتدريب الخاصة بالمكتب ولذلك قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية التحقق من ذلك من خلال تصرفات أخرى مثل الحصول على المعلومات من المكتب الآخر أو من إحدى جهات الترخيص أو التسجيل. وتحتوي الفقرتان 19 وأ38 من معيار المراجعة (600) على إرشادات بشأن التوصل إلى فهم لكفاءات وقدرات مراجعي المكونات.

²⁴ انظر معيار المراجعة (620)، الفقرتين 12 و13، ومعيار المراجعة (610)، الفقرات 21-25.

• يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، لن يخضع الفرد لتدريبات المكتب بشأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التوصل إلى هذا الفهم من خلال تصرفات أخرى مثل تزويد الفرد بالمعلومات أو الأدلة الإرشادية أو التوجيهات التي تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على ارتباط المراجعة.

• سيؤكد استقلاله. وعلى سبيل المثال، قد لا يستطيع الأفراد الذين ليسوا من العاملين تعبئة إقرارات الاستقلال بشكل مباشر على نظم الاستقلال الخاصة بالمكتب. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية قيام هؤلاء الأفراد بتقديم الأدلة على استقلالهم فيما يتعلق بارتباط المراجعة بطرق أخرى، مثل التأكيدات الكتابية.

25أ. عندما تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب تنفيذ أنشطة محددة في ظروف معينة (التشاور مثلاً بشأن أمر معين)، فقد يكون من الضروري نقل سياسات أو إجراءات المكتب المتعلقة بذلك إلى الأفراد الذين ليسوا من العاملين. ويستطيع هؤلاء الأفراد عندئذٍ تنبيه الشرك المسؤل عن الارتباط في حال ظهور هذه الظروف، مما يمكن الشرك المسؤل عن الارتباط من الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب. وعلى سبيل المثال، في ارتباطات مراجعة المجموعات، في حال وجود مراجع يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على القوائم المالية لأحد المكونات وتعرف ذلك المراجع على أمر صعب أو مثير للجدل يُعد ذا صلة بالقوائم المالية للمجموعة ويخضع للتشاور²⁵ بموجب السياسات أو الإجراءات الخاصة بمراجع المجموعة، يستطيع مراجع المكون تنبيه فريق ارتباط المجموعة إلى ذلك الأمر.

/المكتب (راجع: الفقرة 12(هـ))

26أ. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

"الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة" (راجع: الفقرتين 12(و)، 12(ز))

27أ. قد يختلف تعريف "الشبكة" أو "مكتب ضمن الشبكة" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريفين المنصوص عليهما في هذا المعيار. ويقدم الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أيضاً إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة". وقد يتم هيكلة الشبكات والمكاتب الأخرى ضمن الشبكة بطرق عدة، وهي تُعد في جميع الأحوال كيانات خارجة عن المكتب. وتنطبق أيضاً نصوص هذا المعيار التي تتعلق بالشبكات على أي هياكل أو جهات لا تشكل جزءاً من المكتب، ولكنها تقع ضمن الشبكة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرات 13-15)

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

28أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول حوكمة وقيادة المكتب التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ومما يدعم مسؤولية الشرك المسؤل عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها خلق ثقافة داخل المكتب تبدي التزاماً بالجودة. وعند تناول متطلبات الفقرتين 13 و14 من هذا المعيار، قد يقوم الشرك المسؤل عن الارتباط بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة). وتشكل الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة، ويتم تعزيزها، عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط.

التدرج

29أ. قد تعتمد طبيعة ومدى تصرفات الشرك المسؤل عن الارتباط لإبداء التزام المكتب بالجودة على عدة عوامل من بينها حجم المكتب وفريق الارتباط، وهيكلهم التنظيمي وانتشارهم الجغرافي ومدى تعقيدهم، وطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ففي فرق الارتباطات الصغيرة التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء، قد يكفي التأثير في الثقافة المرجوة من خلال السلوك والتفاعل المباشر، أما في فرق الارتباطات الكبيرة المنتشرة عبر العديد من المواقع، فقد يكون من الضروري إجراء اتصالات أكثر رسمية.

²⁵ انظر الفقرة 35.

المشاركة الكافية والمناسبة

أ30. قد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة الكافية والمناسبة طوال ارتباط المراجعة بعدة طرق، من بينها:

- تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم عملاً بمتطلبات هذا المعيار؛
- التنوع في طبيعة وتوقيت ومدى هذا التوجيه والإشراف والفحص في سياق طبيعة الارتباط وظروفه.

الاتصال

أ31. الاتصال هو الوسيلة التي يتبادل فريق الارتباط من خلالها المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب للالتزام بمتطلبات هذا المعيار، مما يساهم في تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة. وقد يتم إجراء الاتصال فيما بين أعضاء فريق الارتباط، أو بينهم وبين:

- (أ) المكتب، (على سبيل المثال، الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من تُسند إليهم المسؤولية النهائية أو التشغيلية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب)؛
- (ب) الأفراد الآخرين المشاركين في المراجعة (على سبيل المثال، المراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة²⁶ أو الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع²⁷)؛
- (ج) أطراف من خارج المكتب (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية).

أ32. قد تؤثر طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه على قرارات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن الوسائل المناسبة للاتصال الفعال مع أعضاء فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، لدعم توجيهه والإشراف والفحص المناسب، قد يستخدم المكتب تطبيقات تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط أثناء تنفيذهم للأعمال عبر المواقع الجغرافية المختلفة.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 7)

أ33. يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة. وقد تفرض الظروف الملازمة لبعض ارتباطات المراجعة ضغوطاً على فريق الارتباط تعيقه عن الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة. وبناءً عليه، فعند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (300)، قد يجد فريق الارتباط حاجة إلى النظر في وجود هذه الظروف في ارتباط المراجعة، وفي حال وجودها، فإنه يحدد التصرفات التي قد يجد المكتب أو فريق الارتباط حاجة إلى اتخاذها للتخفيف من تلك المعوقات.

أ34. قد تشمل معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات على ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

- قيود الميزانية، التي قد تثني عن استخدام الموارد، بما فيها الخبراء، التي تحظى بالخبرات الكافية أو المؤهلات الفنية والتي تُعد ضرورية لارتباطات مراجعة المنشآت عندما تستدعي الحاجة توفر هذه الخبرات الفنية أو المهارات المتخصصة لأجل تحقيق الفاعلية في فهم المخاطر وتقييمها والاستجابة لها وتوجيه النقد المدروس للإدارة.
- المواعيد النهائية الضيقة، مما قد يؤثر سلباً على سلوك من يقومون بتنفيذ العمل وأيضاً من يتولون توجيهه والإشراف والفحص. وعلى سبيل المثال، قد تخلق الضغوط الزمنية الخارجية قيوداً على تحليل المعلومات المعقدة بفاعلية.
- عدم التعاون أو الضغوط غير المبررة التي تفرضها الإدارة، مما قد يؤثر سلباً على قدرة فريق الارتباط على حل القضايا المعقدة أو المثيرة للجدل.
- عدم كفاية فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وإطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يفرض قيوداً على قدرة فريق الارتباط على اتخاذ الأحكام المناسبة وممارسة النقد المدروس لإقرارات الإدارة.

²⁶ انظر معيار المراجعة (610)، الفقرة 41.

²⁷ انظر معيار المراجعة (620)، الفقرتين 11(ج) وأ30.

- صعوبة الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم، مما قد يدفع فريق الارتباط إلى التحيز في اختيار مصادر أدلة المراجعة والسعي للحصول على أدلة المراجعة من المصادر التي يسهل الوصول إليها أكثر من غيرها.
 - الاعتماد الزائد على الأدوات والأساليب الآلية، مما قد يؤدي إلى عدم قيام فريق الارتباط بإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.
35. قد تؤثر تحيزات المراجع غير المقصودة أو المقصودة على الأحكام المهنية لفريق الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، أو تقويم أدلة المراجعة. وفيما يلي أمثلة لتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، ومن ثم معقولية الأحكام المهنية التي يتخذها فريق الارتباط عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:
- التحيز إلى المتوفر، وهو الميل إلى إيلاء وزن للأحداث أو التجارب التي تتبادر مباشرة إلى الذهن أو المتاحة بالفعل أكبر مما يتم إيلاؤه لغيرها.
 - التحيز إلى التأكيد، وهو الميل إلى إيلاء وزن للمعلومات التي تؤيد المعتقدات الحالية أكبر مما يتم إيلاؤه للمعلومات التي تتناقض مع تلك المعتقدات أو تثير شكوكاً حولها.
 - عقلية القطيع، وهو الميل إلى التفكير أو اتخاذ القرارات كمجموعة مما يثني عن الإبداع أو المسؤولية الفردية.
 - التحيز إلى الثقة الزائدة، وهو ميل الشخص إلى المبالغة في قدرته على إجراء تقييمات دقيقة للمخاطر أو اتخاذ غير ذلك من الأحكام أو القرارات.
 - التحيز إلى المعلومات الأولية، وهو الميل إلى استخدام معلومة أولية كمقياس يتم بناءً عليه تقييم المعلومات اللاحقة على نحو غير ملائم.
 - التحيز إلى النظم الآلية، وهو الميل إلى تفضيل مخرجات النظم الآلية، حتى عندما يثير التفكير البشري أو المعلومات المتناقضة تساؤلات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على تلك المخرجات، أو مدى مناسبتها، لغرض معين.
36. قد تشمل التصرفات الممكنة، التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، ما يلي:
- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة ارتباط المراجعة أو ظروفه التي تستدعي توفير موارد إضافية أو مختلفة للارتباط، وطلب تلك الموارد الإضافية أو المختلفة من الأفراد المسؤولين داخل المكتب عن توزيع أو تخصيص الموارد للارتباط.
 - تنبيه فريق الارتباط صراحةً إلى الحالات أو المواقف التي قد تزيد فيها قابلية وقوع المراجعين في التحيزات غير المقصودة أو المقصودة (على سبيل المثال، المجالات التي تنطوي على أحكام كبيرة) والتشديد على أهمية طلب المشورة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها.
 - تغيير تكوين فريق الارتباط، على سبيل المثال، طلب أن يُخصَّص للارتباط أفراداً أكثر خبرة يتمتعون بقدر أكبر من المهارات أو المعرفة أو يحظون بخبرات خاصة.
 - إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التعامل مع أعضاء الإدارة الذين ينطوي التفاعل معهم على صعوبات أو تحديات.
 - إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، أو أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، لدعم فريق الارتباط في مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي.
 - تعديل طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص، عن طريق إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو ممارسة الإشراف الشخصي بوتيرة أكبر أو إجراء فحوصات أكثر عمقاً لأوراق عمل معينة، فيما يخص ما يلي:
 - مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي؛
 - المجالات التي تفرض مخاطر لتحقيق الجودة في ارتباط المراجعة؛
 - المجالات التي تنطوي على خطر الغش؛
 - عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوته أو المشتبه في حدوته.

- تحديد التوقعات:
 - لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في طلب المشورة بشكل متكرر وفي الأوقات المناسبة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو من الشريك المسؤول عن الارتباط؛
 - لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة في السماح لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة بالوصول إليهم وفي الرد بإيجابية وفي الوقت المناسب على وجهات نظرهم وطلباتهم للحصول على المشورة أو الدعم.
 - الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما تفرض الإدارة ضغوطاً غير مبررة أو عندما يواجه فريق الارتباط صعوبات في الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم ممن قد يُطلب منهم الحصول على أدلة المراجعة.
- إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط (راجع: الفقرة 15)*
- 37أ. عندما تكون الإجراءات أو المهام أو التصرفات قد تم إسنادها إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط، فقد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط مشاركته بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بطرق مختلفة، من بينها:
- إحاطة الأعضاء المسند إليهم العمل بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه؛ وتوفير أية تعليمات أخرى ضرورية وأية معلومات أخرى ذات صلة.
 - توجيه الأعضاء المسند إليهم العمل والإشراف عليهم.
 - فحص الأعمال التي قام بها الأعضاء المسند إليهم العمل لتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، إضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرات 29-34.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرات 16-21)*
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرات 1، 16-21)*
- 38أ. يتطلب معيار المراجعة (200)²⁸ من المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وقد تتباين المتطلبات المسلكية ذات الصلة بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا تنطبق متطلبات معينة تتعلق بالاستقلال إلا عند تنفيذ ارتباطات مراجعة المنشآت المدرجة. ويشتمل معيار المراجعة (600) على متطلبات وإرشادات إضافة إلى تلك الواردة في هذا المعيار بشأن الاتصالات المتعلقة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة مع مراجعي المكونات.
- 39أ. بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فإن ثمة أنظمة أو لوائح معينة أو جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة، كتلك التي تتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، قد تكون ذات صلة بالارتباط، مثل الأنظمة أو اللوائح التي تتعامل مع غسل الأموال أو الفساد أو الرشوة.
- 40أ. قد يساعد نظام المعلومات الخاص بالمكتب، والموارد التي يوفرها المكتب، فريق الارتباط في فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، والوفاء بها. وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بما يلي:
- نقل متطلبات الاستقلال إلى فرق الارتباطات.
 - تدريب فرق الارتباطات على المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
 - وضع أدلة إرشادية وتوجيهات (أي موارد فكرية) تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وإرشادات بشأن كيفية تطبيقها في ضوء طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

²⁸ معيار المراجعة (200)، الفقرات 14 و16أ-19أ

- تخصيص عاملين لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة (على سبيل المثال، يتطلب معيار إدارة الجودة (1) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة) أو تقديم المشورة بشأن الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- وضع سياسات أو إجراءات توجب على أعضاء فريق الارتباط نقل المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف المعنية داخل المكتب أو إلى الشريك المسؤول عن الارتباط، مثل السياسات أو الإجراءات التي توجب على فرق الارتباطات:
 - نقل معلومات عن ارتباطات العملاء ونطاق الخدمات، بما في ذلك الخدمات غير التأكيدية، لتمكين المكتب من التعرف على التهديدات التي تمس الاستقلال أثناء فترة الارتباط وأثناء الفترة التي يغطيها الموضوع محل الارتباط.
 - الإبلاغ عن الظروف والعلاقات التي قد تخلق تهديداً يمس الاستقلال، حتى يتسنى للمكتب تقييم ما إذا كان ذلك التهديد بمستوى يمكن قبوله، وإذا لم يكن كذلك، فحتى يتسنى له مواجهته عن طريق القضاء عليه أو الحد منه إلى مستوى يمكن قبوله.
 - الإبلاغ على الفور عن أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

41أ. قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات والاتصالات والموارد الموضحة في الفقرة 40أ عند تحديد إمكانية الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

42أ. قد يساعد أيضاً الاتصال الصريح والجاد بين أعضاء فريق الارتباط بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يلي:

- لفت انتباه أعضاء فريق الارتباط إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي قد تكون ذات أهمية خاصة لارتباط المراجعة؛
- إحاطة الشريك المسؤول عن الارتباط دائماً بالأمور ذات الصلة بفهم فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة وسياسات أو إجراءات المكتب، ووفائه بها.

التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويمها (راجع: الفقرتين 17، 18)

43أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة باستقلال أعضاء فريق الارتباط، تشمل السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقييم تلك التهديدات ومواجهتها.

44أ. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقييمها وكيفية التعامل معها. وعلى سبيل المثال، يوضح الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أنه قد تنشأ تهديدات بسبب المصلحة الشخصية تمس الالتزام بالمبدأ الأساسي المتمثل في الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المعروضة لتنفيذ ارتباط المراجعة منخفضة لدرجة يصعب معها تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية.²⁹

مخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 19)

45أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن المكتب مُطالب بوضع سياسات أو إجراءات للتعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقييمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب.

اتخاذ التصرف المناسب (راجع: الفقرة 20)

46أ. قد تشمل التصرفات المناسبة، على سبيل المثال:

- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك نقلها إلى الأفراد المعنيين أو التشاور معهم بشأنها حتى يتسنى اتخاذ التصرفات المناسبة، بما فيها عند الاقتضاء، التصرفات التأديبية.

²⁹ الميثاق الدولي، الفقرة 3/330 ت2

- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
- الاتصال بالسلطات التنظيمية أو الهيئات المهنية. وفي بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الاتصال بالسلطات التنظيمية.
- الحصول على مشورة قانونية.
- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 21)

47أ. يتطلب معيار المراجعة (700) أن يتضمن تقرير المراجع عبارة بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.³⁰ ويوفر تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرات 16-21 من هذا المعيار الأساس لتضمين هذه العبارات في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

48أ. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام أو مكاتب المراجعة التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة في القطاع العام نيابةً عن المراجع الحكومي قد تحتاج، بناءً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة، إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بالفقرة 16. وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر للمراجع في القطاع العام بالانسحاب من ارتباط المراجعة، الإفصاح من خلال تقرير متاح للعموم عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المراجع.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرات 22-24)

49أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

50أ. قد تساعد معلومات، مثل المذكورة أدناه، الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة، وقيمهم الأخلاقية؛
- ما إذا كانت تتوفر موارد كافية ومناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد أقرؤا بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالارتباط؛
- ما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط الحالي أو السابق لها آثار مرتتبة في استمرار الارتباط.

51أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن المكتب مطالب فيما يخص القرارات المتعلقة بالقبول والاستمرار باتخاذ أحكام بشأن قدرته على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وقد يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط المعلومات التي يراعيها المكتب في هذا الشأن عند تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وإذا كانت لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف بشأن مدى مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه قد يناقش أساس تلك الاستنتاجات مع من شاركوا في آلية القبول والاستمرار.

52أ. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد شارك بشكل مباشر في آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار، فإنه سيكون على علم بالمعلومات التي حصل عليها المكتب أو التي قام المكتب باستخدامها، أثناء التوصل إلى الاستنتاجات ذات العلاقة. وقد توفر هذه المشاركة المباشرة أيضاً أساساً لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالتحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب ومناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

³⁰ معيار المراجعة (700)، الفقرة 28(ج)

53أ. قد تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار الشريك المسؤول عن الارتباط في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار واتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة. وقد تشمل هذه المعلومات:

- المعلومات المتعلقة بحجم المنشأة ومدى تعقيدها وطبيعتها، بما في ذلك ما إذا كان الارتباط لمراجعة مجموعة، والصناعة التي تعمل فيها المنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق؛
- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بإعداد التقارير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية؛
- فيما يتعلق بارتباطات مراجعة المجموعات، طبيعة علاقات السيطرة بين المنشأة الأم ومكوناتها؛
- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في المنشأة أو في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة منذ ارتباط المراجعة السابق مما قد يؤثر على طبيعة الموارد المطلوبة، وأيضاً الطريقة التي سيتم بها توجيه عمل فريق الارتباط وطريقة الإشراف عليه وفحصه.

54أ. قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار ذات صلة أيضاً عند الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى، إضافة إلى هذا المعيار، على سبيل المثال فيما يخص:

- تكوين فهم لشروط ارتباط المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (210).³¹
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً كانت بسبب الخطأ أو الغش، وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019) ومعيار المراجعة (240)؛³²
- فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها، في حالة مراجعة القوائم المالية للمجموعات وفقاً لمعيار المراجعة (600)، وتوجيه عمل مراجعي المكونات والإشراف عليه وفحصه؛
- تحديد ما إذا كان سيتم إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (620)، وتحديد طريقة ذلك الإشراك؛
- هيكل حوكمة المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (260)³³ ومعيار المراجعة (265).³⁴

55أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع اللاحق أن يطلب من المراجع السابق، قبل قبول ارتباط المراجعة، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني للمراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول الارتباط. وفي بعض الظروف، قد يتعين على المراجع السابق أن يقدم للمراجع اللاحق المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، في حال انسحاب المراجع السابق من الارتباط، نتيجةً لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، فإن الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة يتطلب أن يقدم المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع اللاحق المقترح، جميع الحقائق والمعلومات الأخرى ذات الصلة المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي المراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق المقترح إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول ارتباط المراجعة.

56أ. عندما يكون المكتب ملزماً بقبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه بمقتضى الأنظمة أو اللوائح، فقد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات التي حصل عليها المكتب بشأن طبيعة الارتباط وظروفه.

57أ. عند اتخاذ قرار بشأن التصرف اللازم، قد يستنتج المكتب والشريك المسؤول عن الارتباط أنه من المناسب الاستمرار في ارتباط المراجعة، وإذا قررا ذلك، فإنها يحددان الخطوات الإضافية اللازمة على مستوى الارتباط (على سبيل المثال، تخصيص المزيد من الموظفين أو تخصيص موظفين يتمتعون بخبرات خاصة). وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف أخرى أو إذا لم يكن مقتنعاً بأن الأمر قد تم التعامل معه بشكل مناسب، فقد يُعمل في هذه الحالة بسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بحل الاختلاف في الآراء.

31 معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة 9

32 معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

33 معيار المراجعة (260) "الاتصال بالملكفين بالحوكمة"

34 معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات 22-24)

58أ. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية وقد لا يلزم على المراجع في القطاع العام وضع جميع السياسات أو الإجراءات المتعلقة بقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار فيها. ومع ذلك، فإن المتطلبات والاعتبارات الموضحة في الفقرات 22-24 و49-57أ، الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول الارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تكون ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقييم المخاطر وأداء المسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير.

موارد الارتباط (راجع: الفقرات 25-28)

59أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، تشمل الموارد التي يقوم المكتب بتخصيصها أو توفيرها لدعم تنفيذ ارتباطات المراجعة ما يلي:

- الموارد البشرية؛
- الموارد التقنية؛
- الموارد الفكرية.

60أ. يتولى المكتب، في الأساس، تخصيص الموارد أو توفيرها لارتباط المراجعة، غير أنه قد توجد ظروف يحصل فيها فريق الارتباط بنفسه على الموارد لأجل ارتباط المراجعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع أحد المكونات مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكون، وتقوم إدارة المكون أيضاً بتعيين مراجع المكون لتنفيذ إجراءات المراجعة بالنيابة عن فريق ارتباط المجموعة.³⁵ ففي هذه الظروف، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات مختلفة، كالقيام مثلاً بطلب الحصول على معلومات من مراجع المكون، لتحديد ما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة.

61أ. قد يتمثل أحد الاعتبارات ذات الصلة للشريك المسؤول عن الارتباط، عند الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين 25 و26، فيما إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط تمكنه من الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك المبادئ المسلكية مثل الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

الموارد البشرية

62أ. تشمل الموارد البشرية أعضاء فريق الارتباط (انظر أيضاً الفقرات 5، 15-21أ)، وعند الاقتضاء، الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والأفراد من داخل وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة الذين يقومون بتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة.

الموارد التقنية

63أ. قد يساعد استخدام الموارد التقنية في ارتباط المراجعة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع بإدارة المراجعة على نحو أكثر فاعلية وكفاءة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع أيضاً بتقويم كميات كبيرة من البيانات بشكل أكثر سهولة، على سبيل المثال، لتقديم وجهات نظر أكثر عمقاً أو للتعرف على الاتجاهات غير المعتادة أو لنقد إقرارات الإدارة بصورة أكثر فاعلية، مما يعزز قدرة المراجع على ممارسة نزعة الشك المهني. وقد يتم استخدام الأدوات التقنية أيضاً لعقد الاجتماعات وتوفير أدوات اتصال لفريق الارتباط. ومع ذلك، فقد يؤدي الاستخدام غير المناسب لهذه الموارد التقنية إلى زيادة خطر الاعتماد الزائد على المعلومات الناتجة منها لأغراض اتخاذ القرارات، أو قد يخلق ذلك تهديدات تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل المتطلبات المتعلقة بالسرية.

64أ. قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على اعتبارات أو مسؤوليات ضرورية لفريق الارتباط عند استخدام الأدوات التقنية المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة وقد تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات إشراك أفراد يحظون بمهارات أو خبرات متخصصة في تقويم المخرجات أو تحليلها.

65أ. عندما يطلب الشريك المسؤول عن الارتباط من أفراد ينتمون إلى مكتب آخر استخدام أدوات وأساليب آلية عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد تشير الاتصالات مع هؤلاء الأفراد إلى ضرورة الالتزام بتعليمات فريق الارتباط أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

³⁵ معيار المراجعة (600)، الفقرة 3

66أ. قد تحظر سياسات أو إجراءات المكتب على وجه التحديد استخدام تطبيقات معينة أو خصائص معينة في تطبيقات تقنية المعلومات (على سبيل المثال، البرمجيات التي لم يعتمدها المكتب بعد للاستخدام على وجه التحديد). أو قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فريق الارتباط اتخاذ تصرفات معينة قبل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من المكتب لتحديد مدى مناسبتها للاستخدام، على سبيل المثال، عن طريق المطالبة بما يلي:

- امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.
- اختبار عمل تطبيق تقنية المعلومات وأمنه.
- تضمين وثائق معينة في ملف المراجعة.

67أ. قد يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان استخدام تطبيق تقنية المعلومات في ارتباط المراجعة مناسباً في سياق الارتباط، وفي طريقة استخدام التطبيق في حال ما إذا كان مناسباً. وتشمل العوامل التي قد تتم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، التي لم يعتمدها المكتب للاستخدام على وجه التحديد، مناسباً للاستخدام في ارتباط المراجعة ما إذا كان:

- استخدام تطبيق تقنية المعلومات وأمنه يلتزم بسياسات أو إجراءات المكتب.
- تطبيق تقنية المعلومات يعمل على النحو المنشود.
- العاملون يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.

الموارد الفكرية

68أ. تشمل الموارد الفكرية، على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو أدوات التنفيذ أو الأدلة الإرشادية لأعمال المراجعة أو البرامج النموذجية أو القوالب أو قوائم التحقق أو النماذج.

69أ. قد يؤدي استخدام الموارد الفكرية في ارتباط المراجعة إلى تيسير التطبيق والفهم المتسق للمعايير المهنية، والأنظمة واللوائح، وسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ولهذا الغرض، قد يتعين على فريق الارتباط، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، استخدام منهجية المراجعة الخاصة بالمكتب واستخدام أدوات وإرشادات محددة. وقد ينظر فريق الارتباط أيضاً فيما إذا كان من المناسب والملائم استخدام موارد فكرية أخرى بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه، على سبيل المثال، استخدام منهجية خاصة بإحدى الصناعات أو ما يتعلق بها من أدلة إرشادية وأدوات مساعدة للتنفيذ.

الموارد الكافية والمناسبة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة 25)

70أ. عند التحقق مما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، قد يعتمد الشريك المسؤول عن الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة (بما فيها الموارد) الموضحة في الفقرة 6أ. وعلى سبيل المثال، بناءً على المعلومات التي قام المكتب بنقلها، قد يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط الاعتماد على برامج التطوير والتنفيذ والصيانة التقنية عند استخدامه للتقنيات المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة.

كفاءات وقدرات فريق الارتباط (راجع: الفقرة 26)

71أ. عند التحقق من امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان أموراً تتعلق بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة في مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.

- الخبرة في تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الأدوات أو الأساليب الآلية التي سيستخدمها فريق الارتباط عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.
 - المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي تعمل فيها المنشأة الخاضعة للمراجعة.
 - القدرة على ممارسة نزعة الشك المهني والحكم المهني.
 - فهم سياسات أو إجراءات المكتب.
- 72أ. لا يُعد المراجعون الداخليون والخبراء الخارجيون الذين يستعين بهم المراجع أعضاءً في فريق الارتباط. ويشتمل معيار المراجعة (610)³⁶ ومعيار المراجعة (620)³⁷ على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بتقييم كفاءات وقدرات المراجعين الداخليين والخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع، على الترتيب.

إدارة المشروعات

- 73أ. عندما يضم فريق الارتباط العديد من الأعضاء، على سبيل المثال أثناء مراجعة المنشآت الكبيرة أو المعقدة، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإشراك فرد يحظى بمهارات أو معارف متخصصة في إدارة المشروعات، ويدعمه بموارد المكتب التقنية والفكرية المناسبة. وفي المقابل، في ارتباطات مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء في فريق الارتباط، قد يتولى مهام إدارة المشروعات عضو في فريق الارتباط من خلال وسائل أقل رسمية.
- 74أ. قد تدعم الأساليب والأدوات الخاصة بإدارة المشروعات فريق الارتباط في إدارة جودة ارتباط المراجعة، على سبيل المثال عن طريق:
- زيادة قدرة فريق الارتباط على ممارسة نزعة الشك المهني من خلال التخفيف من قيود الميزانية أو الوقت التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني؛ أو
 - تيسير تنفيذ أعمال المراجعة في الوقت المحدد لإدارة قيود الوقت بفاعلية في نهاية آلية المراجعة عند احتمال ظهور المزيد من الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ أو
 - متابعة التقدم في المراجعة مقارنة بخطة المراجعة،³⁸ بما في ذلك إنجاز المراحل الرئيسية، مما قد يساعد فريق الارتباط في التعرف بشكل استباقي على ضرورة إجراء تعديلات في الوقت المناسب على خطة المراجعة والموارد التي تم تخصيصها؛ أو
 - تيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال، تنسيق الترتيبات مع مراجعي المكونات والخبراء الذين يستعين بهم المراجع.

عدم كفاية الموارد أو عدم مناسبتها (راجع: الفقرة 27)

- 75أ. يتناول معيار إدارة الجودة (1) التزام المكتب بالجودة من خلال ثقافته المنتشرة عبر المكتب، مما يقرّ ويعزز دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت، وأهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب. ويتناول معيار إدارة الجودة (1) أيضاً مسؤوليات المكتب عن التخطيط لاحتياجاته من الموارد، والحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. ولكن، في ظروف معينة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي هذه الظروف، لا تطفئ هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات، بما في ذلك مسؤوليته عن التحقق من أن الموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها كافية ومناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.
- 76أ. في ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمجموعات، عندما لا تتوفر موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي ينفذه مراجع أحد المكونات على المكون، قد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط الأمر مع مراجع المكون أو مع الإدارة أو المكتب لتوفير الموارد الكافية والمناسبة.

³⁶ معيار المراجعة (610)، الفقرة 15

³⁷ معيار المراجعة (620)، الفقرة 9

³⁸ معيار المراجعة (300)، الفقرة 9

77أ. يُعد تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لما إذا كانت هناك حاجة لتوفير موارد إضافية على مستوى الارتباط أمراً يخضع للحكم المهني ويتأثر ذلك بمتطلبات هذا المعيار وبطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة 11أ، فقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط في ظروف معينة عدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد، ويشمل ذلك عدم كفاية موارد معينة تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي تلك الظروف، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك نقل تلك المعلومات إلى الأفراد المعنيين وفقاً للفقرة 27 والفقرة 39(ج). وعلى سبيل المثال، في حالة عدم احتواء أحد برامج المراجعة الإلكترونية، التي قام المكتب بتوفيرها، على إجراءات المراجعة الجديدة أو المعدلة فيما يخص اللوائح الصادرة حديثاً بشأن إحدى الصناعات، فإن نقل تلك المعلومة في الوقت المناسب إلى المكتب يمكنه من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث البرنامج وإعادة إصداره على الفور أو توفير مورد بديل يمكن فريق الارتباط من الالتزام باللوائح الجديدة أثناء تنفيذ ارتباط المراجعة.

78أ. إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها غير كافية أو غير مناسبة في ظل ظروف الارتباط ولم يتم توفير موارد إضافية أو بديلة، فقد تشمل التصرفات المناسبة:

- تغيير المنهج المخطط له فيما يخص طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص (انظر أيضاً الفقرة 94أ).
- مناقشة تمديد المواعيد النهائية لإعداد التقارير مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب لحل الاختلاف في الآراء في حالة عدم حصول الشريك المسؤول عن الارتباط على الموارد اللازمة لارتباط المراجعة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب للانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات 25-28)

79أ. في القطاع العام، قد تكون المهارات المتخصصة ضرورية للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشمل هذه المهارات فهم الترتيبات المنطبقة لإعداد التقارير، بما في ذلك رفع التقارير إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى جهة حاكمة أخرى أو إعداد التقارير التي تخدم المصلحة العامة. وقد يشمل النطاق الأوسع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء.

تنفيذ الارتباط

التدرج (راجع: الفقرة 29)

80أ. عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط إسناد مهام التوجيه والإشراف والفحص إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع ذلك، وفي إطار المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط ضمان تنفيذ الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص وفقاً للفقرة 30. وفي هذه الظروف، قد يقوم العاملون أو أعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعو المكونات، بتوفير معلومات للشريك المسؤول عن الارتباط لتمكينه من التحقق من الأمور التي تتطلبها الفقرة 30.

التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة 30)

81أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، يتعين على المكتب تحديد هدف للجودة يتناول طبيعة وتوقيت ومدى توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص أعمالها. ويتطلب معيار إدارة الجودة (1) أيضاً التخطيط لهذا التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذه، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.

82أ. يُعد توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحصه عمله من الاستجابات على مستوى المكتب التي يتم تطبيقها على مستوى الارتباطات، ويمكن للشريك المسؤول عن الارتباط زيادة تكييف هذه الاستجابات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما عند إدارة جودة ارتباط المراجعة. وبناءً عليه، سيختلف منهج التوجيه والإشراف والفحص من كل ارتباط للآخر، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه. وسيشتمل المنهج عادةً على مزيج من سياسات أو إجراءات المكتب والاستجابات الخاصة بكل ارتباط.

أ83. يوفر المنهج الخاص بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم الدعم للشريك المسؤول عن الارتباط في الوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وفي استنتاجه لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة 40.

أ84. تتيح المناقشات والاتصالات الدائمة بين أعضاء فريق الارتباط لأعضاء الفريق الأقل خبرة طرح الأسئلة على أعضاء الفريق الأكثر خبرة (بما في ذلك على الشريك المسؤول عن الارتباط) في الوقت المناسب وتمكين من تنفيذ التوجيه والإشراف والفحص بفاعلية وفقاً للفقرة 30.

التوجيه

أ85. قد يشتمل توجيه فريق الارتباط على إحاطة أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، مثل:

- المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات من خلال سلوكياتهم واتصالاتهم وتصرفاتهم الشخصية.
- التحلي بعقلية متسائلة والإلمام بالتحيزات غير المقصودة أو المقصودة للمراجعين أثناء ممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها (انظر الفقرة 35).
- الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- مسؤوليات كل شريك عند مشاركة أكثر من شريك واحد في ارتباط المراجعة.
- مسؤوليات كل عضو في فريق الارتباط عن تنفيذ إجراءات المراجعة ومسؤوليات الأعضاء الأكثر خبرة عن توجيه الأعضاء الأقل خبرة والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- فهم أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه والتعليمات التفصيلية بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخطط لها المنصوص عليه في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- مواجهة التهديدات التي تمس تحقيق الجودة، والاستجابات المتوقعة من فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، لا ينبغي أن تؤدي القيود على الميزانية أو القيود على الموارد إلى قيام أعضاء فريق الارتباط بتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها أو عدم تنفيذها.

الإشراف

أ86. قد يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في ارتباط المراجعة، ويشمل ذلك متابعة ما يلي:
 - التقدم المحرز مقارنة بخطة المراجعة؛
 - ما إذا كان قد تم تحقيق الهدف من العمل الذي تم تنفيذه؛
 - الكفاية الدائمة للموارد التي تم تخصيصها.
- اتخاذ التصرف المناسب لمواجهة القضايا التي تنشأ أثناء الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، إعادة إسناد إجراءات المراجعة المخطط لها إلى أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عندما تكون القضايا أكثر تعقيداً مما كان متوقعاً في البداية.
- تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء ارتباط المراجعة.
- تقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل لمساعدة أعضاء فريق الارتباط في تنمية المهارات أو الكفاءات.
- توفير بيئة تتيح لأعضاء فريق الارتباط طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

الفحص

أ87. يوفر فحص عمل فريق الارتباط الدعم لاستنتاج الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ88. يتألف فحص عمل فريق الارتباط من النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - قد أُثيرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
 - قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
 - توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم تنفيذه؛
 - العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
 - مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لتوفير أساس لرأي المراجع؛
 - قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات المراجعة.
- 89أ. قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على متطلبات خاصة بشأن ما يلي:
- طبيعة توثيق أعمال المراجعة، وتوقيته ومدى فحصه؛
 - مختلف أنواع الفحص التي قد تكون مناسبة في المواقف المختلفة (على سبيل المثال، فحص كل ورقة من أوراق العمل أو أوراق عمل مختارة)؛
 - من يلزم تحديدهم من بين أعضاء فريق الارتباط لتنفيذ مختلف أنواع الفحص.
- فحص الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرات 30-34)
- 90أ. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (230)، يوثق الشريك المسؤول عن الارتباط تاريخ الفحص ومداه.³⁹
- 91أ. يمكن فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لتوثيق أعمال المراجعة، أولاً بأول خلال المراحل المناسبة طوال ارتباط المراجعة، من حل الأمور المهمة على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله. ولا يلزم أن يفحص الشريك المسؤول عن الارتباط جميع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة.
- 92أ. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند التعرف على مجالات الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط. وقد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أموراً معينة من الشائع التوقع بأن تمثل أحكاماً مهمة. وقد تشمل الأحكام المهمة فيما يتعلق بارتباط المراجعة على أمور تتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وأمور تتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط، ومن ذلك على سبيل المثال:
- الأمور التي تتعلق بالتخطيط للارتباط، مثل الأمور التي تتعلق بتحديد الأهمية النسبية.
 - تكوين فريق الارتباط، بما في ذلك:
 - العاملون ذوو الخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة؛
 - الاستعانة بعاملين من مراكز تقديم الخدمات.
 - القرار بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، بما في ذلك القرار بإشراك خبير خارجي.
 - نظر فريق الارتباط في المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار والاستجابات المقترحة لتلك المعلومات.
 - آلية فريق الارتباط لتقييم المخاطر، بما في ذلك المواقف التي تتطلب فيها مراعاة عوامل الخطر الملازم وتقييم الخطر الملازم أحكاماً مهمة من جانب فريق الارتباط.
 - نظر فريق الارتباط في العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاحات المتعلقة بها.

³⁹ معيار المراجعة (230)، الفقرة 9(ج)

- نتائج الإجراءات التي نفذها فريق الارتباط بشأن المجالات المهمة للارتباط، مثل الاستنتاجات فيما يخص تقديرات محاسبية أو سياسات محاسبية معينة أو اعتبارات معينة تتعلق بالاستمرارية.
- تقويم فريق الارتباط للعمل الذي نفذه الخبراء والاستنتاجات المستنبطة منه.
- في حالة مراجعة المجموعات:
 - الاستراتيجية العامة المقترحة لمراجعة المجموعة والخطة المقترحة لمراجعة المجموعة؛
 - القرارات المتعلقة بإشراك مراجعي المكونات، بما في ذلك كيفية توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم، بما في ذلك على سبيل المثال، عند وجود مجالات يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه للمعلومات المالية الخاصة بأحد المكونات؛
 - تقويم العمل الذي نفذه مراجعو المكونات والاستنتاجات المستنبطة منه.
- كيفية معالجة الأمور التي أثرت على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
- رأي المراجعة المقترح والأمور التي سيتم نقلها في تقرير المراجع، مثل الأمور الرئيسية للمراجعة أو إدراج فقرة بعنوان "عدم التأكد الجوهرية المتعلقة بالاستمرارية".

أ93. يمارس الشرك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الأمور الأخرى التي سيقوم بفحصها، على سبيل المثال، بناءً على ما يلي:

- طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.
- أعضاء فريق الارتباط الذين قاموا بتنفيذ العمل.
- الأمور التي تتعلق بالمكتشفات الحديثة من عمليات التقصي.
- متطلبات سياسات أو إجراءات المكتب.

الطبيعة والتوقيت والمدى

أ94. يتعين التخطيط للجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذ تلك الجوانب، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، إضافة إلى المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وعلى سبيل المثال، قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على ما يلي:

- ضرورة أن يخضع العمل المخطط لتنفيذه في تاريخ أولي للتوجيه والإشراف والفحص في نفس وقت تنفيذ الإجراءات وليس في نهاية الفترة، حتى يتسنى اتخاذ أي تصرفات تصحيحية ضرورية في الوقت المناسب.
- ضرورة فحص الشرك المسؤول عن الارتباط لأمور معينة وقد يحدد المكتب الظروف أو الارتباطات التي من المتوقع أن يتم فيها فحص تلك الأمور.

التدرج

أ95. قد يتم تكييف منهج التوجيه والإشراف والفحص بناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- التجارب السابقة لعضو فريق الارتباط مع المنشأة والمجال الذي سيتم مراجعته. وعلى سبيل المثال، إذا كان العمل المتعلق بنظام معلومات المنشأة يقوم بتنفيذه نفس العضو في فريق الارتباط الذي نفذ ذلك العمل في الفترة السابقة ولا توجد تغييرات مهمة في نظام المعلومات، فقد يقل مدى ومعدل توجيه العضو والإشراف عليه ويقل مستوى تفصل فحص أوراق العمل ذات الصلة.
- مدى تعقيد ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة جعلت ارتباط المراجعة أكثر تعقيداً، فقد يزيد مدى ومعدل توجيه عضو فريق الارتباط والإشراف عليه ويزيد مستوى تفصل فحص أوراق العمل ذات الصلة.

- مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب ارتفاع خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه زيادة مقابلة في مدى ومعدل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وإجراء فحص أكثر تفصيلاً ل عملهم.
- كفاءات وقدرات كل عضو من أعضاء فريق الارتباط الذين ينفذون أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يحتاج أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة إلى تعليمات أكثر تفصيلاً وإلى التفاعل معهم بمعدل أعلى أو بطريقة أكثر قرباً أثناء تنفيذ العمل.
- الطريقة المتوقعة لفحص العمل الذي تم تنفيذه. وعلى سبيل المثال، في بعض الظروف، قد لا تكون الفحوصات التي تتم عن بعد فعالة في تقديم التوجيه المطلوب وقد يلزم استكمالها بتفاعلات شخصية.
- هيكل فريق الارتباط ومكان تواجد أعضائه. وعلى سبيل المثال، فإن توجيه الأفراد المتواجدين في مراكز تقديم الخدمات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد:

- يكون أكثر رسمية وهيكلية مما يتم مع أعضاء فريق الارتباط المتواجدين جميعهم في نفس المكان؛ أو
- يستخدم تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط.

96. قد يستدعي التعرف على تغيرات في ظروف الارتباط إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة أو توقيت أو مدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص. وعلى سبيل المثال، في حالة زيادة خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه على مستوى القوائم المالية بسبب حدوث معاملة معقدة، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى تغيير مستوى الفحص المخطط تنفيذه للعمل المتعلق بتلك المعاملة.

97. وفقاً للفقرة 30(ب)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، إذا أصبح من غير المتاح لأحد أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة المشاركة في الإشراف على فريق الارتباط وفحص عمله، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى زيادة مدى الإشراف على أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة وفحص عملهم.

فحص الاتصالات المرسلة إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية (راجع: الفقرة 34)

98. يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الاتصالات الكتابية التي سيتم فحصها، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات المتبادلة بين فريق الارتباط والإدارة في سياق المراجعة المعتاد.

التشاور (راجع: الفقرة 35)

99. يتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وطريقة تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. وقد يكون من المناسب أو الضروري التشاور بشأن ما يلي، على سبيل المثال:

- القضايا المعقدة أو غير المألوفة (مثل القضايا المتعلقة بالتقدير المحاسبي الذي تحيط به درجة عالية من عدم التأكد)؛
- المخاطر المهمة؛
- المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى؛
- القيود التي تفرضها الإدارة؛
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح.

100. يمكن تحقيق التشاور الفعال في الأمور الفنية والسلوكية المهمة وغيرها، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

101أ. قد يكون من المناسب لفريق الارتباط، في سياق سياسات أو إجراءات المكتب، طلب المشورة من خارج المكتب، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيد فريق الارتباط من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب، أو الهيئات المهنية والتنظيمية، أو المنشآت التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات الصلة.

102أ. قد تكون الحاجة إلى التشاور خارج فريق الارتباط بشأن أحد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل مؤشراً على أن ذلك الأمر يُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة.⁴⁰

فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة 36)

103أ. يحتوي معيار إدارة الجودة (1) على متطلبات بأن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (2)⁴¹، وتتطلب إجراء فحص لجودة أنواع معينة من الارتباطات.⁴² ويناقش معيار إدارة الجودة (2) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

الانتهاء من فحص جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة 36(د))

104أ. يتطلب معيار المراجعة (700) أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في الفوائيم المالية.⁴³ وفي حال انطباق معيار إدارة الجودة (2) وهذا المعيار على ارتباط المراجعة، فإنهما يتطلبان منع الشرك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه لإشعار من فاحص جودة الارتباط يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا نقل فاحص جودة الارتباط إلى الشرك المسؤول عن الارتباط مخاوفه بشأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط أو أبلغه بعدم مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام فعندئذٍ لا يعد فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه.⁴⁴

105أ. قد يساعد فحص جودة الارتباط، الذي يتم في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، فريق الارتباط في حل الأمور التي يتم إثارتها، على الفور وعلى النحو الذي يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

106أ. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال ارتباط المراجعة بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعال لجودة الارتباط في الوقت المناسب. وإضافة إلى قيام الشرك المسؤول عن الارتباط بمناقشة الأمور المهمة مع فاحص جودة الارتباط، فإنه قد يقوم بإسناد المسؤولية عن تنسيق الطلبات التي ترد من فاحص جودة الارتباط إلى عضو آخر في فريق الارتباط.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرتين 37، 38)

107أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاختلاف في الآراء الذي يحدث داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (1) أيضاً لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء وحل هذه الاختلافات.

108أ. في بعض الظروف، قد لا يرضى الشرك المسؤول عن الارتباط عن طريقة حل الاختلاف في الرأي. وفي تلك الظروف، قد تشمل التصرفات المناسبة للشرك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال:

- الحصول على مشورة قانونية؛ أو
- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

⁴⁰ معيار المراجعة (701)، الفقرتان 9 وأو 14

⁴¹ معيار إدارة الجودة (2)، "فحوصات جودة الارتباطات"

⁴² معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 34(و)

⁴³ معيار المراجعة (700)، الفقرة 49

⁴⁴ معيار إدارة الجودة (2)، الفقرة 26

المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة 39)

109أ. ينص معيار إدارة الجودة (1) على متطلبات لآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب أن ينقل إلى فرق الارتباطات المعلومات المتعلقة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.⁴⁵ وقد يستخدم المكتب أيضاً في آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به المعلومات التي يقوم أعضاء فريق الارتباط بتوفيرها، وقد تساعد ممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني أثناء تنفيذ المراجعة أعضاء فريق الارتباط في الانتباه الدائم للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بتلك الآلية.

110أ. قد تكون المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها ذات صلة بارتباط المراجعة، على سبيل المثال عندما تتعلق بمكتشفات عن ارتباط آخر يقوم بتنفيذه الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرون في فريق الارتباط أو بمكتشفات تم الحصول عليها من الفرع المحلي للمكتب أو عندما تتعلق بنتائج التقييمات الخاصة بالمراجعات السابقة للمنشأة.

111أ. عند النظر في المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به وكيفية تأثير تلك المعلومات على ارتباط المراجعة، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي قام المكتب بتصميمها وتطبيقها لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وقد يقوم بنقل تلك التصرفات إلى فريق الارتباط إذا كانت ذات صلة بطبيعة الارتباط وظروفه. وقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط أيضاً ما إذا كانت توجد حاجة لاتخاذ تصرفات تصحيحية إضافية على مستوى الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط:

- الحاجة إلى الاستعانة بأحد خبرائه؛ أو
 - الحاجة إلى تعزيز طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص في أحد مجالات المراجعة التي تم التعرف على قصور فيها.
- وفي حالة عدم تأثير القصور الذي تم التعرف عليه على جودة المراجعة (على سبيل المثال، إذا كان يتعلق بمورد تقني لم يقم فريق الارتباط باستخدامه) فقد لا توجد حاجة عندئذٍ لاتخاذ أي تصرفات أخرى.
- 112أ. لا يشير التعرف على وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً في ظل الظروف القائمة.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها (راجع: الفقرة 40)

113أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (1) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول فهم ووفاء فريق الارتباط بمسؤولياته فيما يتصل بالارتباط. ويتطلب معيار إدارة الجودة (1) أيضاً أن يشمل هدف الجودة على المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها.

114أ. تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند تناول الفقرة 40 تحديد كيف أن الشريك المسؤول عن الارتباط قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وكيف أن توثيق أعمال المراجعة يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة، على النحو الموضح في الفقرة 118.

115أ. من أمثلة المؤشرات على احتمال عدم مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بصورة كافية ومناسبة في الارتباط ما يلي:

- عدم قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص عملية التخطيط لارتباط المراجعة، في الوقت المناسب، بما في ذلك فحص تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتصميم الاستجابات لتلك المخاطر.
- الأدلة على أن من أسندت إليهم المهام أو التصرفات أو الإجراءات لم يتم إحاطتهم على نحوٍ كافٍ بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه، وأنه لم يتم تزويدهم بالتعليمات الأخرى الضرورية والمعلومات ذات الصلة.
- عدم وجود أدلة على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

⁴⁵ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 47

116أ. إذا لم توفر مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط الأساس له لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه لن يكون قادراً على التوصل إلى تحديد الأمور التي تتطلبها الفقرة 40. وإضافة إلى مراعاة سياسات أو إجراءات المكتب التي قد تنص على التصرفات الضرورية التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف، تشمل التصرفات المناسبة التي قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط باتخاذها، على سبيل المثال، ما يلي:

- تحديث خطة المراجعة وتغييرها؛ أو
- إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة ومدى الفحص وتعديل ذلك المنهج لزيادة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط؛ أو
- التشاور مع العاملين المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجانب ذي الصلة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التوثيق (راجع: الفقرة 41)

117أ. وفقاً لمعييار المراجعة (230)،⁴⁶ يوفر توثيق أعمال المراجعة دليلاً على أن المراجعة مستوفية لمتطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف المراجعة.

118أ. يمكن توثيق تنفيذ متطلبات هذا المعيار، بما في ذلك إثبات مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط وتحديده للأمور الواردة في الفقرة 40، بطرق مختلفة بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. فعلى سبيل المثال:

- يمكن توثيق توجيه فريق الارتباط من خلال التوقيعات بالموافقة على خطة المراجعة وأنشطة إدارة المشروعات؛ أو
 - قد توفر محاضر اجتماعات فريق الارتباط أدلة على وضوح واتساق وفاعلية اتصالات الشريك المسؤول عن الارتباط وتصرفاته الأخرى فيما يتعلق بالثقافة والسلوكيات المأمولة التي تبدي التزام المكتب بالجودة؛ أو
 - قد توفر جداول الأعمال الناتجة عن المناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وعند الاقتضاء، فاحص جودة الارتباط، والتوقيعات بالموافقة ذات العلاقة وسجلات الوقت الذي قضاه الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط، أدلة على مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة وإشرافه على الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛ أو
 - توفر التوقيعات بالموافقة من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أدلة على فحص أوراق العمل.
- 119أ. عند التعامل مع الظروف التي قد تفرض مخاطر على تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة، قد يكون من المهم ممارسة نزعة الشك المهني، وتوثيق نظر المراجع في تلك الظروف. وعلى سبيل المثال، إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط (راجع الفقرة 24)، فقد يشتمل التوثيق على توضيحات لكيفية تعامل فريق الارتباط مع تلك الظروف.
- 120أ. يسهم التوثيق، الكامل والمفصل بشكل كافٍ، للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- طبيعة ونطاق القضايا التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأساس الذي بنيت عليه تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

⁴⁶ معيار المراجعة (230)، الفقرة 7

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019): التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

(يسرى هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2021 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

1	نطاق هذا المعيار
2	المفاهيم الرئيسية
9	التدرج
10	تاريخ السريان
11	الأهداف
12	التعريفات
	المتطلبات
18-13	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
27-19	التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
37-28	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
38	التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

10أ-1أ	التعريفات
47أ-11أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
183أ-48أ	التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
236أ-184أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
241أ-237أ	التوثيق

الملحق الأول: اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

الملحق الثاني: فهم عوامل الخطر الملازم

الملحق الثالث: فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

الملحق الرابع: اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

الملحق الخامس: اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

الملحق السادس: اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

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

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

2. يتناول المعيار الدولي للمراجعة (200) الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية،¹ بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.² ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف.³ ويوضح معيار المراجعة (200) أن مخاطر التحريف الجوهرية قد تظهر على مستويين:⁴ مستوى القوائم المالية عموماً؛ ومستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
3. يتطلب معيار المراجعة (200) من المراجع أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وأن يخطط للمراجعة وينفذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في جعل القوائم المالية مُحَرَّفَةً بشكل جوهري.⁵
4. تتعلق المخاطر التي على مستوى القوائم المالية، بشكل واسع الانتشار، بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وتتألف مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة:
 - يوصف الخطر الملازم بأنه قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.
 - يوصف خطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.
5. يوضح معيار المراجعة (200) أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.⁶ وفيما يخص مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر الملازم بلفظ "نطاق الخطر الملازم".
6. تشمل مخاطر التحريف الجوهرية التي يقوم المراجع بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار المراجعة (240)⁷ متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.
7. يقوم المراجع بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تنقيح هذه التوقعات لاحقاً مع تقدم المراجع في تطبيق آلية التعرف على المخاطر وتقييمها. وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار المراجعة (330) من المراجع أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة

1 معيار المراجعة (200)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

2 معيار المراجعة (200)، الفقرة 17

3 معيار المراجعة (200)، الفقرة 13(ج)

4 معيار المراجعة (200)، الفقرة 36أ

5 معيار المراجعة (200)، الفقرتان 15 و16

6 معيار المراجعة (200)، الفقرة 43(أ) ومعيار المراجعة (330)، "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة 6

7 معيار المراجعة (240)، "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

إضافية وإجراءات مراجعة إضافية، بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (330)، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

8. يتطلب معيار المراجعة (330) من المراجع أن يُصمم ويطبق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القوائم المالية.⁸ ويبين معيار المراجعة (330) أيضاً أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية، والاستجابات العامة من المراجع، يتأثران بفهم المراجع لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار المراجعة (330) أيضاً من المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات.⁹

التدرج

9. ينص معيار المراجعة (200) على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات للتدرج توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً.¹⁰ ويستهدف هذا المعيار أعمال المراجعة التي تُنفَّذ على جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثر تعقيداً، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشراً على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الأصغر قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبر قد تكون أقل تعقيداً.

تاريخ السريان

10. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2021 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

11. هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.

التعريفات

12. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) *الإقرارات*: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لعمل الإدارة التي تفيد بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها. (راجع: الفقرة (1أ))

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

(ج) *أدوات الرقابة*: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق: (راجع: الفقرات 2أ-5أ)

(1) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون

موثقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(2) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(د) *أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم

لبينة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال

المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضاً تعريف *بيئة تقنية المعلومات*.

⁸ معيار المراجعة (330)، الفقرة 5

⁹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 6

¹⁰ معيار المراجعة (200)، الفقرة 65أ(أ)

(هـ) أدوات الرقابة على معالجة المعلومات: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها). (راجع: الفقرة 6)

(و) عوامل الخطر الملازم: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى¹¹ بقدر تأثيرها ذلك على الخطر الملازم. (راجع: الفقرتين 7، 8)

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

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

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

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

(ح) الإقرارات ذات الصلة: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يُعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر الملازم). (راجع: الفقرة 9)

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

(ي) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً كانت بسبب الغش أو الخطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات.

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

(ل) الخطر المهم: خطر تحريف جوهرية تم التعرف عليه. (راجع: الفقرة 10)

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

(2) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى.¹²

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

(1) بيئة الرقابة؛

(2) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

¹¹ معيار المراجعة (240)، الفقرات 24-27

¹² معيار المراجعة (240)، الفقرة 27 ومعيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 18

(3) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

(4) نظام المعلومات والاتصالات؛

(5) أنشطة الرقابة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

13. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لما يلي: (راجع: الفقرات 11-18أ)

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً كانت بسبب الغش أو الخطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات؛

(ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (330).

ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرة 14أ)

14. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (راجع: الفقرات 19-21أ)

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها). (راجع: الفقرات 22-26أ)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات 27-31أ)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات 32-36أ)

المعلومات من المصادر الأخرى

15. عند الحصول على أدلة المراجعة وفقاً للفقرة 13، يجب على المراجع أن ينظر في الحصول على المعلومات من: (راجع: الفقرتين 37أ، 38أ)

(أ) إجراءات المراجع المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو ارتباط المراجعة، أو الاستمرار فيهما؛

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

16. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات المراجعة السابقة، يجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية. (راجع: الفقرات 39-41أ)

مناقشة فريق الارتباط

17. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية. (راجع: الفقرات 42-47أ)

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

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرتين 48أ، 49أ)

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرات 50-55أ)

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

(أ) الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:

(1) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيّتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛ (راجع: الفقرات 56-67)

(2) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛ (راجع: الفقرات 68-73)

(3) المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛ (راجع: الفقرات 74-81)

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛ (راجع: الفقرات 82-84)

(ج) كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية أن تحتوي الإقرارات على تحريف ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه في البندين (أ) و(ب). (راجع: الفقرات 85-89)

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

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات 90 – 95)

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات 96-98)

بيئة الرقابة

21. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين 99، 100)	
(أ) فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهيكل التي تتعامل مع ما يلي: (راجع: الفقرتين 101، 102)	(ب) تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات 103-108)
(1) كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛	(1) ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
(2) استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة؛	(2) ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها؛
(3) تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛	(3) ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
(4) كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛	
(5) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛	

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

22. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:	
(أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (راجع: الفقرتين 109، 110)	(ب) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرات 111-113)
(1) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (راجع: الفقرة 62)	
(2) تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛	
(3) مواجهة تلك المخاطر؛	

23. إذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهرى أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على المراجع:

- (أ) أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراجع أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛
- (ب) أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقييم المراجع الوارد في الفقرة 22(ب).

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

<p>24. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين 114، 115)</p>	
<p>(ج) تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرتين 121، 122)</p>	<p>(أ) فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي:</p> <p>(1) التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها؛ (راجع: الفقرتين 116، 117)</p> <p>(2) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها؛ (راجع: الفقرة 118)</p> <p>(ب) فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها؛ (راجع: الفقرتين 119، 120)</p>

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرات 123–130)

نظام المعلومات والاتصالات

<p>25. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرة 131)</p>	
<p>(ج) تقييم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة 146)</p>	<p>(أ) فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة: (راجع: الفقرات 132–143)</p> <p>(1) طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية:</p> <p>أ. إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛</p> <p>ب. جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية؛</p> <p>(2) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛</p>

	<p>(3) آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛</p> <p>(4) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ)(1) إلى (أ)(3) أعلاه؛</p> <p>(ب) فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية: (راجع: الفقرتين 144، 145)</p> <p>(1) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير المالي؛</p> <p>(2) بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛</p> <p>(3) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية؛</p>
--	--

أنشطة الرقابة

<p>26. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرات 147-157)</p>	
	<p>(أ) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي:</p> <p>(1) أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يُحدد على أنه خطر مهم؛ (راجع: الفقرتين 158، 159)</p> <p>(2) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة: (راجع: الفقرتين 160، 161)</p> <p>(3) أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهما، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ (راجع: الفقرات 162-164)</p> <p>(4) أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 13 فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني؛ (راجع: الفقرة 165)</p> <p>(ب) القيام بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (راجع: الفقرات 166-172)</p>
<p>(د) فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) أو البند (ج)(2): (راجع: الفقرات 175-181)</p> <p>(1) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛</p> <p>(2) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ الإجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.</p>	

	<p>(ج) التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في البند (ب): (راجع: الفقرتين 173أ، 174أ)</p> <p>(1) المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛</p> <p>(2) أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر؛</p>
--	---

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

27. بناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة. (راجع: الفقرتين 182أ، 183أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرتين 184أ، 185أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى

28. يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وأن يحدد ما إذا كانت توجد على: (راجع: الفقرات 186أ–192أ)

(أ) مستوى القوائم المالية: (راجع: الفقرات 193أ–200أ) أو

(ب) مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (راجع: الفقرة 201أ)

29. يجب على المراجع أن يحدد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. (راجع: الفقرات 202أ–204أ)

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية

30. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع أن يقيّم المخاطر إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرات 193أ–200أ)

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

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

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات 205أ–217أ)

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

(أ) تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية أن تحتوي الإقرارات ذات الصلة على تحريف؛

(ب) تأثير مخاطر التحريف الجوهرى، على مستوى القوائم المالية، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرتين 215أ، 216أ)

32. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة تُعد مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات 218أ–221أ)

33. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات 222أ–225أ)

تقييم خطر الرقابة

34. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيّم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤداه أن تقييم خطر التحريف الجوهرى هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرات 226أ-229أ)

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

35. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة. (راجع: الفقرات 230أ-232أ)

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

36. فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسباً. (راجع: الفقرات 233أ-235أ)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

37. إذا حصل المراجع على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم. (راجع: الفقرة 236أ)

التوثيق

38. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:¹³ (راجع: الفقرات 237أ-241أ)

- (أ) المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛
- (ب) العناصر الرئيسية في فهم المراجع وفقاً للفقرات 19 و 21 و 22 و 24 و 25؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المراجع إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛
- (ج) تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة 26؛
- (د) مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومبررات اتخاذ الأحكام المهمة.

* يمكن الرجوع إلى تعريف "فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم" الوارد في الفقرة 12(ك) من هذا المعيار.
¹³ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، والفقرتان 6 و 7

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات (راجع: الفقرة 12)

الإقرارات (راجع: الفقرة 12(أ))

1. يستخدم المراجعون أصناف الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعريفهم على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها. وتحتوي الفقرة 190 على توضيح لأمثلة هذه الأصناف. وتختلف الإقرارات عن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها معيار المراجعة (580)،¹⁴ لتأكيد أمور معينة أو دعم أدلة المراجعة الأخرى.

أدوات الرقابة (راجع: الفقرة 12(ج))

2. تكون أدوات الرقابة مدمجة داخل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
3. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات الموظفين داخل المنشأة، أو من خلال امتناع الموظفين عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع هذه السياسات.
4. قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال التي تستخدمها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، أو قد تنتج عن سلوكيات غير مكلف بها ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المنشأة. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة.
5. قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات (راجع: الفقرة 12(هـ))

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

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة 12(و))

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

7. قد تكون عوامل الخطر الملازم عوامل نوعية أو كمية وقد تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. وتشمل عوامل الخطر الملازم النوعية، التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، ما يلي:
 - التعقيد؛ أو
 - عدم الموضوعية؛ أو
 - التغيير؛ أو
 - عدم التأكد؛ أو
 - قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم.
8. قد تشمل عوامل الخطر الملازم الأخرى، التي تؤثر على قابلية وجود تحريفات في الإقرارات المتعلقة بفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، ما يلي:

¹⁴ معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

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

الإقرارات ذات الصلة (راجع: الفقرة 12(ح))

9أ. قد يتعلق خطر التحريف الجوهري بأكثر من إقرار، وفي هذه الحالة تُعد جميع الإقرارات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر إقرارات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، فإنه لا يُعد عندئذ إقراراً ذا صلة.

الخطر المهم (راجع: الفقرة 12(ل))

10أ. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع ضمن السياق الذي يتم النظر خلاله في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر الملازم، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته ضمن السياق الخاص بكيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات 13-18)

11أ. تتضمن مخاطر التحريف الجوهري المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (240) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.¹⁵ وتنص أيضاً معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

• معيار المراجعة (540) (المُحدث)¹⁶ فيما يخص التقديرات المحاسبية؛

• معيار المراجعة (550) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛

• معيار المراجعة (570)¹⁷ فيما يخص الاستمرارية؛

• معيار المراجعة (600)¹⁸ فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

12أ. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد المراجع في أن يظل منتبهاً لأدلة المراجعة التي لا تنحاز إلى تأييد وجود المخاطر أو التي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المهني هي موقف سلوكي يطبقه المراجع عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته. ويطبق المراجع الحكم المهني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لتقييم المخاطر.

13أ. يمكن أن يشتمل تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني على ما يلي:

• التصحي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛

• النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

• الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛

• النظر فيما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدعم تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

¹⁵ معيار المراجعة (240)، الفقرات 12-27

¹⁶ معيار المراجعة (540) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

¹⁷ معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

¹⁸ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

أسباب أهمية الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة 13)

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

مصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة 13)

15. قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى،¹⁹ فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:

- التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المراجعين الداخليين.
 - أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواء تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غير مباشر.
 - المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.
- وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر المراجع في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وفقاً لمعيار المراجعة (500).²⁰

التدرج (راجع: الفقرة 13)

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

17. بالرغم من التباين الذي قد يكون موجوداً في مدى الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، فإن المراجع يظل مطالباً بالتوصل إلى الفهم وفقاً للفقرات 19 و 21 و 22 و 24 و 25 و 26.

أمثلة:

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

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

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

¹⁹ انظر الفقرتين 37 و 38.

²⁰ معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة"، الفقرة 7

أنواع إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة 14)

19أ. يشرح معيار المراجعة (500)²¹ أنواع إجراءات المراجعة التي قد يتم تنفيذها عند الحصول على أدلة المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. وقد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداهها، بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة.²² ويمكن أن ينفذ المراجع الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة، وفقاً لمعيار المراجعة (330)، بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضاً أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى الإقرارات أو تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

20أ. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة 14 أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية فيما (انظر الفقرات 19-26)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. ويجوز تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية. وقد تشمل هذه الإجراءات على استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو المشرفين الخارجيين عليها أو من المقيمين الذين استعانت بهم المنشأة.

الأدوات والأساليب الآلية (راجع: الفقرة 14)

21أ. يمكن للمراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر، باستخدام الأدوات والأساليب الآلية، على كميات كبيرة من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية) بما في ذلك لأغراض التحليل أو إعادة الاحتساب أو إعادة التنفيذ أو المطابقات.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة 14(أ))

أسباب الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

22أ. يمكن أن يحصل المراجع على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي.

23أ. قد يوفر الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقرير المالي والأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، للمراجع وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. ويحدد معيار المراجعة (260)²³ أهمية الاتصال المتبادل الفعال في مساعدة المراجع في الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، أو معالجتها أو تسجيلها، المراجع في تقويم مدى مناسبة اختيار سياسات محاسبية معينة وتطبيقها.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والعلم بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، ومعاني الشروط التعاقدية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.

²¹ معيار المراجعة (500)، الفقرات 14-17 والفقرات 21-25أ

²² معيار المراجعة (500)، الفقرة 12أ

²³ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة 4(ب)

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

24أ. عند الاستفسار من الأشخاص الذين قد تتوفر لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يحصل مراجعو منشآت القطاع العام على معلومات من مصادر إضافية، مثل المراجعين المشاركين في تنفيذ أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

ينص الملحق الرابع على اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة

أسباب الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها)

25أ. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

26أ. تترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على خطر عدم الالتزام الجوهري بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالتقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة 14(ب))

أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر

27أ. تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

28أ. ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن المراجع على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملزم، مثل التغير، على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.

أنواع الإجراءات التحليلية

29أ. يمكن للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر:

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

مثال:

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

30. يتناول هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات لتقييم المخاطر. ويتناول معيار المراجعة (520)²⁴ استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس") ومسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة. وبناءً عليه، فإن الإجراءات التحليلية التي تُنفذ على أنها إجراءات لتقييم المخاطر ليس من المطلوب تنفيذها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (520). ومع ذلك، فقد توفر المتطلبات والمواد التطبيقية في معيار المراجعة (520) إرشادات مفيدة للمراجع عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إجراءات تقييم المخاطر.

الأدوات والأساليب الآلية

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

مثال:

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

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة 14(ج))

أسباب تنفيذ الملاحظة والفحص المادي على أنها إجراءات لتقييم المخاطر

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

التردد

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

أمثلة:

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

الملاحظة والفحص المادي باعتبارهما إجراءات لتقييم المخاطر

34. يمكن أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر على الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

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

²⁴ معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية"

- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفون بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقرات ومصانع المنشأة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل الصحف التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية؛ أو المستندات الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة (كتلك المشار إليها في الفقرة 79).
- سلوكيات وتصرفات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (مثل ملاحظة أحد اجتماعات لجنة المراجعة).

الأدوات والأساليب الآلية

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

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

المعلومات من المصادر الأخرى (راجع: الفقرة 15)

أسباب نظر المراجع في المعلومات التي من مصادر أخرى

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

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

المصادر الأخرى ذات الصلة

38. تشمل مصادر المعلومات الأخرى ذات الصلة:

- إجراءات المراجع فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل أو ارتباط المراجعة، أو الاستمرار فيهما، وفقاً لمعيار المراجعة (220)، بما في ذلك الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في هذا الشأن.²⁵
- الارتباطات الأخرى التي نفذها للمنشأة الشريك المسؤول عن الارتباط. فربما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد اكتسب معرفة ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك عن المنشأة وبيئتها، عندما قام بتنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة. ويمكن أن يكون من بين هذه الارتباطات ارتباطات الإجراءات المتفق عليها أو ارتباطات المراجعة أو التأكيد الأخرى، بما في ذلك الارتباطات التي تتناول متطلبات التقرير الزائدة في دولة المنشأة.

²⁵ معيار المراجعة (220) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 12

المعلومات من تجارب المراجع السابقة مع المنشأة ومن المراجعات السابقة (راجع: الفقرة 16)

أسباب أهمية المعلومات التي من المراجعات السابقة للمراجعة الحالية

39أ. قد توفر تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة معلومات ذات صلة بتحديد المراجع لطبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداهما، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.

طبيعة المعلومات المأخوذة من المراجعات السابقة

40أ. إن تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة قد توفر للمراجع معلومات حول أمور مثل:

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

41أ. إن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تجاربه السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وذلك إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لأغراض المراجعة الحالية. وإذا كانت طبيعة المنشأة أو ظروفها قد تغيرت، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، فإن المعلومات التي من الفترات السابقة قد لا تُعد بعد ذلك ذات صلة أو يمكن الاعتماد عليها في المراجعة الحالية. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات أو إمكانية الاعتماد عليها، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة. وإذا لم يكن من الممكن الاعتماد على المعلومات، فإنه يمكن للمراجع أن ينظر في تنفيذ المزيد من الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرتين 17، 18)

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

42أ. إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى:

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

ويتطلب معيار المراجعة (240) أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.²⁶

43أ. تُعد نزعة الشك المهني ضرورة لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويمكن أن تؤدي المناقشات الجادة والصریحة بين فريق الارتباط، بما في ذلك فيما يخص المراجعات المتكررة، إلى تحسين التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ومن المحصلات الأخرى التي قد تنتج عن المناقشة أن يتعرف المراجع على جوانب خاصة من المراجعة يمكن أن تكون لممارسة نزعة الشك المهني أهمية خاصة فيما يتعلق بها وإمكانية أن يؤدي ذلك إلى إشراك أعضاء أكثر خبرة في فريق الارتباط يتمتعون بالمهارات المناسبة لإشراكهم في تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بتلك الجوانب.

التدرج

44أ. عندما يقوم بتنفيذ الارتباط فرداً واحداً، مثل محاسب قانوني فرد (أي عندما لا يكون من الممكن إجراء مناقشة داخل فريق الارتباط)، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرتين 42 وأ46 يمكن أن يساعد المراجع، رغم ذلك، في التعرف على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهرى.

45أ. عندما يتولى تنفيذ الارتباط فريق ارتباط كبير، كما في مراجعة القوائم المالية للمجموعة، فليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ المراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى الشريك أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، مع الأخذ في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

مناقشة الإفصاحات في إطار التقرير المالي المنطبق

46أ. أثناء المناقشة المطلوبة بين أعضاء فريق الارتباط، تساعد مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق في التعرف مبكراً أثناء المراجعة على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهرى فيما يتعلق بالإفصاحات، حتى في الظروف التي يتطلب فيها إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات بسيطة. ومن بين الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

47أ. أثناء المناقشة التي يجريها مراجعو منشآت القطاع العام داخل فريق الارتباط، يمكن النظر أيضاً في أي أهداف إضافية أوسع نطاقاً، وما يتعلق بها من مخاطر، ناشئة عن التكلفة الرسمي بالمراجعة أو واجباتها فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام.

²⁶ معيار المراجعة (240)، الفقرة 16

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات 19-27)

تنص الملاحق من 1 إلى 6 على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

التوصل إلى الفهم المطلوب (راجع: الفقرات 19-27)

48أ. يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها، عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات المراجع عند الحصول على معلومات جديدة.

49أ. قد يساعد أيضاً فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم المراجع لنظام معلومات المنشأة.

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين 19، 20)

50أ. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملزم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضاً المراجع في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المُحدث في عام 2019) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (240) أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (540) (المُحدث))؛ أو
- تنفيذ الإجراءات اللازمة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (250)؛²⁷ أو
- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية وفقاً لمعيار المراجعة (700)؛²⁸ أو
- تحديد الأهمية النسبية أو الأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (320)؛²⁹ أو
- النظر في مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

51أ. يعرف المراجع من خلال فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، كيف يخطط وينفذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عند القيام بما يلي:

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار المراجعة (520)؛³⁰
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (330)؛
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفافية).

التدرج

52أ. يُعد طبيعة الفهم المطلوب ومداه مسألة حكم مهني للمراجع ويختلف ذلك من منشأة لأخرى بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها، بما في ذلك:

²⁷ معيار المراجعة (250) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 14

²⁸ معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة 13(هـ)

²⁹ معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان 10 و11

³⁰ معيار المراجعة (520)، الفقرة 5

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات لديها؛
- التجارب السابقة للمراجع مع المنشأة؛
- طبيعة نظم المنشأة وآلياتها، بما في ذلك ما إذا كانت ذات طابع رسمي أم لا؛
- طبيعة وثائق المنشأة وشكلها.

53. يمكن لإجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المراجع للتوصل إلى الفهم المطلوب أن تكون أقل شمولاً عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وأكثر شمولاً فيما يخص المنشآت الأكثر تعقيداً. ومن المتوقع أن يكون الفهم المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.
54. تتيح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر أن تقدم إفصاحات أبسط وأقل تفصيلاً في القوائم المالية. لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق حسب انطباقه على المنشأة.
55. يمكن أيضاً لقيام المنشأة باستخدام تقنية المعلومات وطبيعتها ومدى التغيرات في بيئة تقنية المعلومات أن يؤثر على المهارات المتخصصة اللازمة للمساعدة في التوصل إلى الفهم المطلوب.

المنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة 19(أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع: الفقرة 19(أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته

56. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته المراجع في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المنشأة.

مثال:

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

- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. وقد يساعد هذا الفهم في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية.³¹

- التمييز بين الملاك والمكلفين بالحوكمة والإدارة.

مثال:

في المنشآت الأقل تعقيداً، قد يشارك ملاك المنشأة في إدارتها، ولذلك قلماً يكون هناك تمييز بينهما، أو قد يتلاشى ذلك التمييز تماماً. وفي المقابل، كما في بعض المنشآت المدرجة، قد يكون هناك تمييز واضح بين الإدارة وملاك المنشأة والمكلفين بالحوكمة.³²

³¹ يحدد معيار المراجعة (550) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

³² توفر الفقرتان 11 و21 من معيار المراجعة (260) إرشادات بشأن تحديد المكلفين بالحوكمة وتوضح أنه في بعض الحالات، قد يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة.

- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وتعقيدها.

أمثلة:
يمكن أن:
<ul style="list-style-type: none"> • يكون لدى المنشأة العديد من نظم تقنية المعلومات القديمة التي يتم استخدامها في أعمال متنوعة والتي لا تتكامل مع بعضها بشكل جيد مما ينتج عنه تعقيد في بيئة تقنية المعلومات. • تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص جوانب معينة من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة).

الأدوات والأساليب الآلية

57أ. يمكن أن يستخدم المراجع أدوات وأساليب آلية لفهم طرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات كجزء من الإجراءات التي ينفذها المراجع لفهم نظام المعلومات. ومن المحصلات المحتملة لهذه الإجراءات أن يحصل المراجع على معلومات عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الجهات التي تعمل معها المنشأة (على سبيل المثال، الموردین والعلماء والأطراف ذات العلاقة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

58أ. قد لا يكون للملكية المنشآت في القطاع العام نفس درجة الصلة كما في القطاع الخاص لأن القرارات المتعلقة بالمنشأة قد يتم اتخاذها من خارج المنشأة نتيجة للآليات السياسية. ولذلك، قد لا تكون للإدارة سيطرة على قرارات معينة يتم اتخاذها. ومن بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة، فهم قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات أحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجيهها الاستراتيجي.

مثال:

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

الحوكمة

أسباب توصل المراجع إلى فهم للحوكمة

59أ. قد يؤدي فهم الحوكمة إلى مساعدة المراجع في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً أدلة على وجود أوجه قصور، مما قد يشير إلى ارتفاع قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لمخاطر التحريف الجوهري.

فهم حوكمة المنشأة

60أ. من بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لحوكمة المنشأة:

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

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

أسباب توصل المراجع إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة

61أ. يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها المراجع في فهم المنشأة على مستوى استراتيجي، وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر الأعمال التي لها تأثير على القوائم المالية المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب عليها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم سيكون لها تأثيرٌ على القوائم المالية.

أمثلة:

يمكن أن يستند نموذج أعمال المنشأة إلى استخدام تقنية المعلومات بطرق مختلفة:

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

فهم نموذج أعمال المنشأة

62أ. لا تُعد جميع جوانب نموذج الأعمال ذات صلة بفهم المراجع. فمخاطر الأعمال أوسع نطاقاً من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، وتشتمل على تلك الأخيرة. والمراجع ليس مسؤولاً عن فهم جميع مخاطر الأعمال، أو التعرف عليها، لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهرية.

63أ. يمكن أن تنشأ مخاطر الأعمال، التي تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية، عمّا يلي:

- الأهداف أو الاستراتيجيات غير المناسبة، أو التنفيذ غير الفعال للاستراتيجيات، أو التغيير أو التعقيد.
- الإخفاق في إدراك الحاجة للتغيير قد ينشأ عنه أيضاً خطر الأعمال نتيجة لما يلي، على سبيل المثال:
 - الفشل المحتمل في تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛ أو
 - وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
 - عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات قانونية ومخاطر تتعلق بالسمعة.

• الدوافع أو الضغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة، مما يؤثر على معقولية الافتراضات المهمة وتوقعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

64أ. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهرية في القوائم المالية ما يلي:

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

- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية؛ أو
 - متطلبات التمويل الحالية والمرتبقة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات؛ أو
 - استخدام تقنية المعلومات، مثل تطبيق نظام جديد لتقنية المعلومات سيؤثر على كل من العمليات والتقارير المالي؛ أو
 - تأثيرات تطبيق الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة.
- 65أ. تحدد الإدارة عادةً مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهتها. وتُعد آلية تقييم تلك المخاطر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحتوي الفقرة 22 والفقرات 109أ-113 على نقاش لتلك الآلية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- 66أ. قد تقوم المنشآت العاملة في القطاع العام بإيجاد وتحقيق القيمة بطرق مختلفة عن تلك التي تحقق الثروة للملاك، ولكن سيظل لها "نموذج أعمال" له هدف محدد. ومن بين الأمور التي يمكن أن يتوصل المراجعون في القطاع العام لفهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج أعمال المنشأة:
- الدراية بالأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.
 - أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.
- 67أ. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بمتطلبات إبداء المساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة 19(أ)(2))

عوامل الصناعة

- 68أ. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:
- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
 - النشاط الدوري أو الموسمي.
 - تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
 - إمدادات الطاقة وتكلفتها.

69أ. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم.

مثال:

في صناعة التشييد والبناء، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، من المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاء لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.³³

العوامل التنظيمية

- 70أ. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية وأي تغييرات تطرأ عليها. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:
- الإطار التنظيمي للصناعات الخاضعة للتنظيم، على سبيل المثال، المتطلبات الاحترازية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات.
 - الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، على سبيل المثال، أنظمة ولوائح العمل.

³³ معيار المراجعة (220)، الفقرة 14

- الأنظمة واللوائح الضريبية.
 - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على ممارسة عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريف الجمركية أو القيود التجارية.
 - المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وأعمال المنشأة.
- 71أ. يتضمن معيار المراجعة (250) (المُحدَّث) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة، والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه.³⁴
- اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
- 72أ. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد توجد أنظمة أو لوائح معينة تؤثر على عمليات المنشأة. وقد تكون مثل هذه العناصر أحد الاعتبارات الضرورية عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.
- العوامل الخارجية الأخرى
- 73أ. من بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.
- المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة 19(أ)(3))
- أسباب فهم المراجع للمقاييس التي تستخدمها الإدارة
- 74أ. يساعد فهم مقاييس المنشأة المراجع في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواءً أكانت مستخدمة خارجياً أم داخلياً، تولّد ضغوطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (240) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش).
- 75أ. يمكن للمقاييس أيضاً أن تدل المراجع على احتمالية وجود مخاطر للتحريف الجوهري في معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحقّقه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.
- المقاييس التي تستخدمها الإدارة
- 76أ. تقوم الإدارة وغيرها عادة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها مهمة. وقد تكشف الاستفسارات من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة، سواءً أكانت متاحة للعموم أم لا، لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرفات. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يتعرف المراجع على مقاييس الأداء ذات الصلة، سواءً الداخلية أو الخارجية، عن طريق النظر في المعلومات التي تستخدمها المنشأة لإدارة أعمالها. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس الأداء أو عدم مراجعته، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.
- 77أ. يمكن أن تشمل المؤشرات الرئيسية المستخدمة لتقويم الأداء المالي على ما يلي:
- مؤشرات الأداء الرئيسية (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
 - تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
 - الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو غيرها.
 - مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.

³⁴ معيار المراجعة (250)، الفقرة 13

- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

التدرج (راجع: الفقرة 19(أ)(3))

78أ. قد تتباين الإجراءات المنفذة لفهم مقاييس المنشأة تبعاً لحجم المنشأة أو تعقيدها، وأيضاً مشاركة الملاك أو المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

أمثلة:
<ul style="list-style-type: none"> • فيما يخص بعض المنشآت الأقل تعقيداً، قد تكون شروط القروض المصرفية التي تحصل عليها المنشأة (أي شروط الاتفاقيات المصرفية) مرتبطة بمقاييس أداء معينة تتعلق بأداء المنشأة أو مركزها المالي (على سبيل المثال، حد أقصى لمبلغ رأس المال العامل). ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لمقاييس الأداء التي تستخدمها المصارف في تعريفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهرية. • فيما يخص بعض المنشآت التي تكون لها طبيعة أو ظروف أكثر تعقيداً، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد يتم قياس الأداء أو المركز المالي وفقاً للوفاء بالمتطلبات التنظيمية (على سبيل المثال، متطلبات النسب التنظيمية مثل كفاية رأس المال وعقبات تحقيق نسب السيولة). ويمكن أن يستعين المراجع بفهم مقاييس الأداء تلك في تعريفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهرية.

اعتبارات أخرى

79أ. قد تقوم أطراف خارجية أيضاً بمراجعة الأداء المالي للمنشأة وتحليله، وبخاصة للمنشآت التي تتوفر فيها المعلومات المالية للعموم. وقد ينظر المراجع أيضاً في المعلومات المتاحة للعموم لمساعدته في تعزيز فهمه لعمل المنشأة أو معرفة المعلومات المتناقضة مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

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

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

80أ. يختلف قياس ومراجعة الأداء المالي عن متابعة نظام الرقابة الداخلية (التي تمت مناقشتها كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في الفقرات 114أ-122)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

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

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

81أ. إضافة إلى النظر في المقاييس ذات الصلة التي تستخدمها منشآت القطاع العام لتقييم أدائها المالي، يمكن لمراجعي منشآت القطاع العام أن ينظروا أيضاً في المعلومات غير المالية مثل تحقيق نتائج المنفعة العامة (على سبيل المثال، عدد الأفراد المستفيدين من برنامج محدد).

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة 19(ب))

فهم إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة

82أ. من بين الأمور التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها:

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

83أ. قد يساعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها المراجع في معرفة مواطن التغيير المحتملة عند إعداد التقرير المالي للمنشأة (عن الفترات السابقة، على سبيل المثال).

مثال:

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

84أ. تحدد الأطر النظامية والتنظيمية ذات الصلة بكل دولة أو في كل منطقة جغرافية إطار التقرير المالي المنطبق في منشآت القطاع العام. من بين الأمور التي يمكن النظر فيها فيما يتعلق بتطبيق المنشأة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها، ما إذا كانت المنشأة تطبق بشكل كامل المحاسبة على أساس الاستحقاق أو المحاسبة على الأساس النقدي وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أو تطبق نهجاً مختلطاً فيما بينهما.

كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف (راجع: الفقرة 19(ج))

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

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

85أ. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تؤثر خصائصها على قابلية وجود تحريفات في الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. وهذه الخصائص هي عوامل الخطر الملازم. وقد تؤثر عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عن طريق التأثير على احتمالية حدوث تحريف أو حجم التحريف إذا كان من المقدر حدوثه. وقد يساعد فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في التوصل إلى فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات أو حجمها، وهو ما يساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة 28(ب). ويساعد أيضاً فهم درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في تقييم احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر الملازم وفقاً للفقرة 31(أ). وبناءً عليه، فإن فهم عوامل الخطر الملازم قد يساعد المراجع أيضاً في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (330).

86أ. قد يتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتقييمه للخطر الملازم بأدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى أو إجراءات المراجعة الإضافية أو عند الوفاء بالمتطلبات الأخرى الواردة في معايير المراجعة (انظر الفقرات 95 وأ103 وأ111 وأ121 وأ124 وأ151).

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

87أ. إن مدى قابلية وجود تحريف في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات نتيجة التعقيد أو عدم الموضوعية غالباً ما يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى خضوعها للتغير أو عدم التأكد.

مثال:

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

88أ. كلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية، زادت حاجة المراجع إلى تطبيق نزعة الشك المهني. وأيضاً، عندما تكون إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عرضة للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد، فإن عوامل الخطر الملازم تلك قد توفر فرصة لتحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد، وقد تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة. ويتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمه للخطر الملازم على مستوى الإقرارات، بالعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

89أ. إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضاً على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وبناءً عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقاً للفقرة 24 من معيار المراجعة (240)، التي تتطلب من المراجع أن يقوم بتقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات 21-27)

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

90أ. يتوصل المراجع إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها لفهم وتقويم كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرات من 21 إلى 27.

91أ. إن مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض هذا المعيار قد لا تعكس بالضرورة كيفية قيام الإدارة بتصميم نظام الرقابة الداخلية لديها، وقيامها بتطبيقه والحفاظ عليه، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون بعينه. وقد تستخدم المنشآت مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. ولغرض تنفيذ المراجعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يستخدم مصطلحات أو أطر عمل مختلفة شريطة أن يتم تناول جميع المكونات الموضحة في هذا المعيار.

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

93. يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال، للتقرير عن الالتزام بقواعد الممارسة المحددة أو التقرير عن النفقات مقابل الموازنة. وقد يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام أيضاً مسؤوليات للتقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجة لذلك، فقد يكون نظرهم في نظام الرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

تقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

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

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

فهم طبيعة مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

95. عند تقويم فاعلية تصميم أدوات الرقابة وما إذا كانت قد تم تطبيقها (انظر الفقرات من 175 إلى 181)، يوفر فهم المراجع لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فهماً مبدئياً لطريقة تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال وطريقة الاستجابة لها. وقد يؤثر هذا الفهم أيضاً، بطرق مختلفة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمه لها (انظر الفقرة 86). وهذا يساعد المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، بما في ذلك أي خطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال:

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

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات 21-24)

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

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

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

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

مستوى القوائم المالية على تصميم المراجع للاستجابات العامة، بما في ذلك، حسيما هو موضح في معيار المراجعة (330)، طبيعة الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع وتوقيتها ومداهما.³⁵

التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة (راجع: الفقرة 21)

الترج

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

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

أمثلة:

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

فهم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة 21(أ))

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

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

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

تقويم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة 21(ب))

أسباب تقويم المراجع لبيئة الرقابة

103. إن تقويم المراجع لمدى تحلي المنشأة بسلوك يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية يساعده في التعرف على المشكلات المحتملة في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى؛ سواءً أكانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ وسواءً أكانت أي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهذا لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في فهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، مما يساعده بالتالي في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة 86).

تقويم المراجع لبيئة الرقابة

104. يستند تقويم المراجع لبيئة الرقابة إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة 21(أ).

105. بعض المنشآت قد يسيطر عليها فرد واحد يمارس قدراً كبيراً من السلطة التقديرية. وقد يكون لتصرفات ذلك الفرد ومواقفه السلوكية تأثير منتشر على ثقافة المنشأة، وقد يؤثر هذا بدوره على بيئة الرقابة. ومثل هذا التأثير إما أن يكون إيجابياً أو سلبياً.

مثال:

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

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

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

مثال:

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

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

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

التوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرتين 22، 23)

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 22(أ))

109. وفقاً لما هو موضح في الفقرة 62أ، فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف جوهري. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

- تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكين من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها؛
- التعرف على المخاطر التي ينطوي عليها تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛
- النظر في احتمال ارتكاب غش عند النظر في المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المنشأة.³⁶

110أ. يمكن أن ينظر المراجع في انعكاسات مخاطر الأعمال تلك على إعداد القوائم المالية للمنشأة والجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لديها.

تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 22(ب))

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

111أ. يمكن أن يساعد تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر المراجع في فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث المخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر. ويساعد تقويم الطريقة التي تعرفت بها المنشأة على مخاطر أعمالها، والطريقة التي تقيّم وتواجه بها تلك المخاطر، المراجع في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة وتعقيدها. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة 86أ).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة (راجع: الفقرة 22(ب))

112أ. يستند تقويم المراجع لمناسبة آلية المنشأة لتقييم المخاطر إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة 22(أ).

التدرج

113أ. يعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

مثال:

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

التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها (راجع: الفقرة 24)

التدرج

114أ. في المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالباً فهم المراجع للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

مثال:

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

115أ. فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تُطبّق على المعلومات المحاسبية للمنشأة بهدف الإسهام في كيفية قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 24(أ))

116أ. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند فهم طريقة متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

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

- طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ في الوقت المناسب عن أوجه القصور للمسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.
 - 117أ. يمكن للمراجع أن ينظر أيضاً في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:
 - أدوات الرقابة المستخدمة لمتابعة بيانات تقنية المعلومات المعقدة والتي:
 - تقوّم الفاعلية المستمرة لتصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعديلها، حسب مقتضى الحال، تبعاً للتغير في الظروف؛ أو
 - تقوّم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.
 - أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الواجبات.
 - أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه قصور الرقابة المتعلقة بالإعداد الآلي للتقرير المالي، وكيفية معالجتها.
- فهم وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة 24(أ)(2))

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

- 118أ. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة المسؤوليات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك عن طريق الاطلاع على خطة المراجعة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وإذا كان المراجع يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، أن يستعين بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تعديل توقيتها أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (610).³⁷

مصادر المعلومات الأخرى المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

فهم مصادر المعلومات (راجع: الفقرة 24(ب))

- 119أ. قد تستخدم أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة معلومات وردت في اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء أو ملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

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

- 120أ. يساعد فهم مصادر المعلومات التي استخدمتها المنشأة في متابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، المراجع في تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها تُعد مناسبة. وإذا افترضت الإدارة أن المعلومات المستخدمة في المتابعة كانت ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها دون وجود أساس لذلك الافتراض، فإن الأخطاء التي من الممكن أن تكون موجودة في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تقوم بها.

تقويم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 24(ج))

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

- 121أ. إن تقويم المراجع للطريقة التي تنفذ بها المنشأة التقويمات الدائمة والمنفصلة الخاصة بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، يساعده في فهم ما إذا كانت المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بفاعلية، مما يساعده في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة

³⁷ معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

الداخلية للمنشأة. ويمكن أن يساعد هذا التقييم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة 86أ).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة (راجع: الفقرة 24(ج))

122أ. يستند التقييم الذي يجريه المراجع لمناسبة الآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية إلى فهم المراجع لتلك الآلية.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين 25، 26)

123أ. إن أدوات الرقابة الموجودة في مكوني نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة هي بالأساس أدوات رقابة مباشرة (أي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها).

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

124أ. إن المراجع مطالب بفهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها لأن فهم سياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى من أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات التي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وتقييم ما إذا كان المكون يدعم على نحو مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة، يدعم المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمها. ويمكن أن يؤدي أيضاً هذا الفهم والتقييم إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية عندما تكون نتائج الإجراءات التي نفذها المراجع غير متسقة مع التوقعات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتي ربما تم التوصل إليها استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه (انظر الفقرة 86أ).

125أ. إن المراجع مطالب بالتعرف على أدوات الرقابة الخاصة في مكون أنشطة الرقابة وتقييم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، لأن ذلك يساعده في فهم النهج الذي اتبعته الإدارة لمواجهة مخاطر معينة مما يوفر أساساً لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لهذه المخاطر وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (330). وكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملازم، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة. وحتى في حالة عدم تخطيط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل له تأثير على تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة، وعلى تحديد توقيتها ومداه.

الطابع التكراري لفهم المراجع وتقييمه لنظام المعلومات والاتصالات، وأنشطة الرقابة

126أ. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة 49أ، فإن فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق قد يساعد المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وعند التوصل إلى فهم لمكون نظام المعلومات والاتصالات وفقاً للفقرة 25(أ)، يمكن للمراجع أن يستخدم هذه التوقعات المبدئية لغرض تحديد مدى الفهم الذي يلزم التوصل إليه فيما يتعلق بأنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات.

127أ. يشمل فهم المراجع لنظام المعلومات فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في المنشأة، والجوانب الأخرى المتعلقة بذلك في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. وهذه المعلومات، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تقييم المراجع لنظام المعلومات، قد تؤكد أو تؤثر على توقعات المراجع فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة التي تم تحديدها في البداية (انظر الفقرة 126أ).

128أ. عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تتدفق بها المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام معلومات المنشأة، وكيفية تدفقها منه وخلاله، يمكن أن يتعرف المراجع أيضاً على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التي يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة 26(أ). ويمكن أن يركز المراجع أولاً في تقييمه وتعرفه على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، على أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية وأدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداه.

129أ. يمكن أن يؤثر أيضاً تقييم المراجع للخطر الملازم على التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن للمراجع أن يتعرف على أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة إلا عندما يكون قد قِيم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة

31. وعلاوة على ذلك، قد لا يمكن أيضاً التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد المراجع أن الإجراءات الأساس بمفردها لا توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (وفقاً للفقرة 33) إلا عندما يكون المراجع قد أجرى تقييمات للخطر الملازم.

130أ. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها، بكل مما يلي:

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

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة 25)

ينص الملحق الثالث، في الفقرات 15-19، على اعتبارات إضافية تتعلق بنظام المعلومات والاتصالات.

التدرج

131أ. من المرجح أن يكون نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به، في المنشآت الأقل تعقيداً أقل تطوراً مما هو عليه في المنشآت الأكبر، ومن المرجح أن ينطوي على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيداً؛ لكن الدور الذي يؤديه نظام المعلومات يظل على نفس القدر من الأهمية في جميع المنشآت. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهداً أقل عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وقد ينطوي على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً لتوفير الأساس اللازم لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (330) وقد يساعد ذلك المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية أو تقييمها (انظر الفقرة 86أ).

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (راجع: الفقرة 25(أ))

132أ. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي. ويمكن أن يشتمل فهم الطريقة التي تقوم المنشأة من خلالها بإنشاء المعاملات وجمع المعلومات، في إطار فهم المراجع لنظام المعلومات، على فهم المعلومات المتعلقة بنظم المنشأة (وسياساتها) التي تهدف إلى تحقيق أهداف الالتزام والعمليات التشغيلية لأن مثل هذه المعلومات تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية. وفضلاً عن ذلك، قد يتوفر لدى بعض المنشآت نُظم معلومات على درجة عالية من التكامل بحيث إن أدوات الرقابة يمكن أن تكون مصممة بطريقة تهدف إلى تحقيق أهداف التقرير المالي والالتزام والتشغيل، وإلى تحقيق مزيج من هذه الأهداف، على نحو متزامن.

133أ. يشتمل أيضاً فهم نظام معلومات المنشأة على التوصل إلى فهم للموارد التي سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. ومن بين المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المشاركة في المعالجة والتي من الممكن أن تكون ذات صلة بفهم المخاطر على سلامة نظام المعلومات، ما يلي:

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

134أ. من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بصفقات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة للمنشأة في مكون نظام المعلومات والاتصالات، طبيعة ما يلي:

- (أ) البيانات أو المعلومات المتعلقة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي سيتم معالجتها؛
- (ب) معالجة المعلومات للحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛
- (ج) الآليات والموظفين والموارد الأخرى المستخدمة في آلية معالجة المعلومات.

135أ. يساعد فهم آليات عمل المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

136أ. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المعلومات بطرق مختلفة ويمكن أن يشتمل ذلك على ما يلي:

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

الأدوات والأساليب الآلية

137أ. يمكن للمراجع أن يستخدم أيضاً أساليب آلية للوصول بشكل مباشر إلى قواعد البيانات الموجودة في نظام معلومات المنشأة والتي تخزن السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات، أو للوصول إلى المعلومات الرقمية التي تم تحميلها من قواعد البيانات تلك. وعن طريق تطبيق الأدوات أو الأساليب الآلية على هذه المعلومات، يمكن أن يتأكد المراجع من الفهم الذي تم التوصل إليه عن كيفية تدفق المعاملات خلال نظام المعلومات عن طريق تتبع قيود اليومية أو السجلات الرقمية الأخرى المتعلقة بمعاملات معينة، أو مجموعة المعاملات ككل، بدءاً من الإنشاء في السجلات المحاسبية ووصولاً إلى التسجيل في دفتر الأستاذ العام. ويمكن أن يؤدي أيضاً تحليل مجموعات كاملة أو كبيرة من المعاملات إلى التعرف على صور مختلفة لإجراءات المعالجة العادية أو المتوقعة لهذه المعاملات، مما قد يؤدي إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.

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

138أ. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة والمفصّل عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
 - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
 - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.³⁸

³⁸ معيار المراجعة (570)، الفقرتان 19، 20

139أ. قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، وإنما يستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات

أسباب فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات

140أ. يشتمل فهم المراجع لنظام المعلومات على فهم بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة لأن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

141أ. قد يوفر أيضاً فهم نموذج أعمال المنشأة وكيفية تكامله مع استخدام تقنية المعلومات سياقاً مفيداً لفهم طبيعة ومدى تقنية المعلومات المتوقع وجودها في نظام المعلومات.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات

142أ. يمكن أن يركز فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات على التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى الخاصة في بيئة تقنية المعلومات، وفهم طبيعتها وعددها، عندما تكون ذات صلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات. وقد تنتج تغييرات في تدفق المعاملات أو المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعاملات أو المعلومات.

143أ. يمكن أن يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات في وقت واحد مع فهمه لكيفية تدفق المعلومات المتعلقة ببنات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام المعلومات، وكيفية تدفقها منه وخلالها.

التوصل إلى فهم لاتصالات المنشأة (راجع: الفقرة 25(ب))

التدرج

144أ. في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، يمكن أن تكون الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي مصدراً للمعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم اتصالات المنشأة.

145أ. في المنشآت الأقل تعقيداً، يمكن أن تكون الاتصالات أقل تنظيماً (على سبيل المثال، قد لا تُستخدم أدلة إرشادية رسمية) نظراً لقلّة مستويات المسؤولية وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها. وبغض النظر عن حجم المنشأة، تيسر قنوات الاتصال المفتوحة عملية الإبلاغ بالتوقعات والعمل على تحقيقها.

تقويم ما إذا كانت الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة تدعم إعداد القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة 25(ج))

146أ. يستند تقويم المراجع لما إذا كان مكون نظام المعلومات والاتصالات لدى المنشأة يدعم على نحو مناسب عملية إعداد القوائم المالية إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه في الفقرة 25(أ)–(ب).

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة 26)

أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة

ينص الملحق الثالث، في الفقرتين 20 و21، على اعتبارات إضافية تتعلق بأنشطة الرقابة.

147أ. يتضمن مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للسياسات (التي تُعد هي أيضاً أدوات رقابة) في جميع المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وهو يشمل كلاً من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة.

مثال:

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

148أ. يركز تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، وتقويمه لها، على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات رقابة تُطبَّق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بأن يتعرف على، وأن يقوم، جميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المتعلقة بسياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

149أ. قد توجد أيضاً أدوات رقابة مباشرة في بيئة الرقابة أو آلية المنشأة لتقييم المخاطر أو آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة 26. ومع ذلك، فكلما كانت العلاقة بين أدوات الرقابة الداعمة وأداة الرقابة التي قيد النظر علاقة غير مباشرة، قلت فاعلية أداة الرقابة الداعمة في منع التحريفات ذات العلاقة، أو اكتشافها وتصحيحها.

مثال:

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

150أ. تتطلب الفقرة 26 أيضاً من المراجع أن يتعرف على، وأن يقوم، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي حدد المراجع أنها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، لأن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تدعم استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ولا تُعد أداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات كافية بمفردها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

151أ. فيما يلي أدوات الرقابة التي من المطلوب أن يتعرف عليها المراجع، وأن يقوم بتصميمها ويحدد تطبيقها، وفقاً للفقرة 26:

- أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهها. ويوفر تقويم مثل هذه الأدوات الأساس لقيام المراجع بتصميم إجراءات اختبار أدوات الرقابة وفقاً لمعييار المراجعة (330). وتشمل أدوات الرقابة تلك، أيضاً، أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة وأدوات الرقابة على قيود اليومية. ويمكن لتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك، وتقويمه لها، أن يؤثر على فهمه لمخاطر التحريف الجوهرية، بما في ذلك تعرفه على المزيد من مخاطر التحريف الجوهرية (انظر الفقرة 95أ). ويوفر هذا الفهم أيضاً الأساس لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأساس التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية ذات العلاقة التي تم تقييمها.
- أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 13 فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني.

152أ. يلزم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة عندما تستوفي هذه الأدوات ضابطاً أو أكثر من الضوابط الواردة في الفقرة 26(أ). ولكن عندما تحقق أدوات رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري عندئذ التعرف على كل أداة من أدوات الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أنواع أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة 26)

153أ. من أمثلة أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التصريجات والموافقات والمطابقات وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الواجبات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتناول حماية الأصول.

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

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

التدرج (راجع: الفقرة 26)

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

مثال:

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

157. قد يكون الفصل في الواجبات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيداً التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما يعوض عن فرص الفصل في الواجبات، التي تكون أكثر محدودة عادةً. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (240)، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.³⁹

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 26(أ))

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حُدد أنها مخاطر مهمة (راجع: الفقرة 26(أ))

158. بغض النظر عما إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، فإن الفهم الذي يتم التوصل إليه عن منهج الإدارة في مواجهة تلك المخاطر يمكن أن يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب للمخاطر المهمة وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (330).⁴⁰ ورغم أن المخاطر المرتبطة بالأمر المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهد يقل في الغالب احتمال خضوعها لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهد، يمكن أن يشتمل على فهم ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

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

مثال:

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

159. يتطلب معيار المراجعة (240)⁴¹ من المراجع أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش (التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة)، ويوضح أيضاً أنه من المهم للمراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

³⁹ معيار المراجعة (240)، الفقرة 28أ

⁴⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 21

⁴¹ معيار المراجعة (240)، الفقرتان 28 وأ33

أدوات الرقابة على قيود اليومية (راجع: الفقرة 26(أ)(2))

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

مثال:

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

الأدوات والأساليب الآلية

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

مثال:

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

أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية (راجع: الفقرة 26(أ)(3))

162. يحدد المراجع ما إذا كانت هناك أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها من خلال الإجراءات الأساس بمفردها. ووفقاً لمعييار المراجعة (330)،⁴² فإن المراجع مطالب بتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرى تلك عندما لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. ونتيجة لذلك، فعند وجود أدوات الرقابة تلك التي تواجه هذه المخاطر، يتطلب الأمر التعرف عليها وتقويمها.

163. في الحالات الأخرى، عندما يخطط المراجع لأن يأخذ في حسابه الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهما، ووفقاً لمعييار المراجعة (330)، فإن أدوات الرقابة تلك يتعين أيضاً التعرف عليها لأن معيار المراجعة (330)⁴³ يتطلب من المراجع أن يصمم وينفذ اختبارات لتلك الأدوات.

أمثلة:

يمكن للمراجع أن يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية الخاصة بأدوات الرقابة:

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

⁴² معيار المراجعة (330)، الفقرة 8(ب)

⁴³ معيار المراجعة (330)، الفقرة 8(أ)

- المتعلقة بأهداف العمليات التشغيلية والالتزام عندما تكون أدوات الرقابة مرتبطة بالبيانات التي يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها عند تطبيقه لإجراءات المراجعة.

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

أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة (راجع: الفقرة 26(أ)(4))

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

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم ولكن لم يُحدد أنها مخاطر مهمة؛ أو
- أدوات الرقابة التي تتعلق بمطابقة السجلات التفصيلية بدفتر الأستاذ العام؛ أو
- أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، في حالة استخدام منشأة خدمية.⁴⁴

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة 26(ب)–(ج))

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

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات (راجع: الفقرة 26(ب))

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

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

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

مثال:

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

- تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

قد يعتمد استمرار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات على أدوات معينة من أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تمنع أو تكتشف التغييرات البرمجية غير المصرح بها على أداة الرقابة الخاصة بمعالجة المعلومات (أي أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية، المطبقة على تطبيق تقنية المعلومات ذي الصلة). وفي مثل هذه الظروف، قد تؤثر الفاعلية التشغيلية المتوقعة

⁴⁴ معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

لأداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات (أو الافتقار المتوقع لهذه الفاعلية التشغيلية) على تقييم المراجع لخطر الرقابة (على سبيل المثال، قد يرتفع خطر الرقابة عندما يكون من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة أو إذا كان المراجع لا يخطط لاختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات).

• استراتيجيية المراجع لاختبار المعلومات التي أعددتها المنشأة باستخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو التي تنطوي على معلومات مأخوذة من هذه التطبيقات؛ أو

مثال:

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

• تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

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

• تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

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

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

167أ. فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات، يمكن أن يؤدي فهم طبيعة وتعقيد آليات تقنية المعلومات الخاصة وأدوات الرقابة العامة التي تطبقها المنشأة على تقنية المعلومات إلى مساعدة المراجع في فهم تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة لمعالجة المعلومات على نحو مناسب، والحفاظ على سلامتها، في نظام معلومات المنشأة. وقد تكون تطبيقات تقنية المعلومات تلك خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

168أ. يستلزم التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات أن يأخذ المراجع في الحسبان أدوات الرقابة التي قام بالتعرف عليها لأن مثل هذه الأدوات يمكن أن تنطوي على استخدام لتقنية المعلومات، أو يمكن أن تعتمد عليها. ويمكن أن يركز المراجع على ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يشتمل على أدوات رقابة آلية تعتمد عليها الإدارة وقام هو بالتعرف عليها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن ينظر المراجع أيضاً في كيفية تخزين المعلومات، وكيفية معالجتها، في نظام المعلومات فيما يتعلق بصفات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وما إذا كانت الإدارة تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة تلك المعلومات.

169أ. يمكن أن تعتمد أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على تقارير من إنتاج النظام، وفي هذه الحالة، يمكن أن تكون تطبيقات تقنية المعلومات التي تنتج تلك التقارير خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، قد لا يخطط المراجع للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، ويخطط لأن يقوم بشكل مباشر باختبار مدخلات تلك التقارير ومخرجاتها، وفي هذه الحالة يمكن ألا يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات ذات العلاقة الخاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات.

التدرج

170أ. يختلف مدى فهم المراجع لآليات تقنية المعلومات، بما في ذلك مدى وجود أدوات تطبيقها المنشأة للرقابة العامة على تقنية المعلومات، تبعاً لطبيعة وظروف المنشأة وبيئة تقنية المعلومات الخاصة بها، وأيضاً بناءً على طبيعة أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع، ومداهها. وسوف يختلف أيضاً عدد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناءً على هذه العوامل.

أمثلة:

- من غير المرجح أن تكون هناك آلية للتغييرات البرمجية لدى المنشأة التي تستخدم البرمجيات التجارية ولا تستطيع الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغيير برمجي، لكن يمكن أن يكون لدى مثل هذه المنشأة آلية أو إجراءات لتكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا). وإضافة لذلك، يمكن أن يكون لدى المنشأة آلية أو إجراءات لإدارة الوصول إلى التطبيق (على سبيل المثال، فرد محدد له صلاحية إدارية للوصول إلى البرمجيات التجارية). وفي مثل هذه الظروف، من غير المرجح أن يكون لدى المنشأة أدوات رقابة عامة، ذات طابع رسمي، على تقنية المعلومات أو أن تكون المنشأة بحاجة إلى مثل هذه الأدوات.
- وفي المقابل، قد تعتمد المنشآت الأكبر على تقنية المعلومات إلى حد كبير وقد تنطوي بيئة تقنية المعلومات لديها على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات وقد يكون هناك تعقيد في آليات تقنية المعلومات المستخدمة لإدارة بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، وجود إدارة مخصصة لتقنية المعلومات تتولى تطوير وتنفيذ التغييرات البرمجية وتدير حقوق الوصول)، بما في ذلك أن تكون المنشأة قد طبقت أدوات رقابة عامة ذات طابع رسمي على آليات تقنية المعلومات المتبعة لديها.
- عندما لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة المعاملات أو الاحتفاظ بالبيانات، ولا يكون المراجع قد تعرف على أية أدوات رقابة آلية أو أية أدوات رقابة أخرى على معالجة المعلومات (أو أي من الأدوات التي تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات)، فيمكن أن يخطط المراجع للقيام بشكل مباشر باختبار أية معلومات من إعداد المنشأة وتنطوي على استخدام تقنية المعلومات ويمكن ألا يتعرف على أي من تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
- عندما تعتمد الإدارة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات لمعالجة البيانات والحفاظ عليها، وتكون البيانات كبيرة الحجم، وتعتمد الإدارة على تطبيق تقنية المعلومات لتنفيذ أدوات الرقابة الآلية التي تعرف عليها المراجع أيضاً، فمن المرجح عندئذ أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

171أ. عند وجود تعقيد كبير في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، فإن التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وتحديد المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، والتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من المرجح أن تتطلب عندئذ إشراك أعضاء في الفريق يتمتعون بمهارات متخصصة في تقنية المعلومات. ومن المرجح أن يكون هذا الإشراك ضرورياً، وقد يلزم أن يكون إشراكاً موسعاً، فيما يخص بيئات تقنية المعلومات المعقدة.

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

172أ. تشمل الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي من الممكن أن تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات الشبكة ونظام التشغيل وقواعد البيانات، وفي بعض الظروف، واجهات الاتصال بين تطبيقات تقنية المعلومات. ولا يتم التعرف عادةً على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات عندما لا يقوم المراجع بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعندما يكون المراجع قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم

التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (مثل، قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة) لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة 26(ج))

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

173أ. عند التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وأسباب خضوعها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفيما يخص بعض تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها، يمكن أن يتعرف المراجع على المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تتعلق في الأساس بالوصول غير المصرح به أو التغييرات البرمجية غير المصرح بها، وأيضاً على المخاطر المرتبطة بالتغييرات البيانية غير المناسبة (على سبيل المثال، خطر التغييرات غير المناسبة في البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قواعد البيانات أو القدرة على التلاعب بشكل مباشر في البيانات).

174أ. يتباين مدى المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وطبيعة هذه المخاطر، تبعاً لطبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. ويمكن أن تنتج مخاطر تقنية المعلومات المنطبقة عندما تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص الجوانب التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة). ويمكن التعرف أيضاً على مخاطر منطبقة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بالأمن الإلكتروني. ومن الأرجح أن تزيد المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما يرتفع حجم أو تعقيد أدوات الرقابة الآلية على التطبيقات وتعتمد الإدارة بشكل كبير على أدوات الرقابة تلك من أجل المعالجة الفعالة للمعاملات أو الحفاظ الفعال على سلامة المعلومات الأساسية.

تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد تطبيقها، في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة 26(ب))

175أ. ينطوي تقويم تصميم أداة الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر المراجع فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

176أ. يحدد المراجع تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام المراجع بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعال. ولذلك، يقوم المراجع بتصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصوراً في الرقابة.

177أ. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، ما يلي:

• الاستفسار من موظفي المنشأة.

• ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.

• الفحص المادي للمستندات والتقارير.

ولكن الاستفسار وحده لا يكفي لتحقيق مثل تلك الأغراض.

178أ. يمكن أن يتوقع المراجع، بناءً على خبرته من المراجعة السابقة أو بناءً على إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية، أن الإدارة ليست لديها أدوات رقابة مصممة أو مطبقة بفاعلية لمواجهة أحد المخاطر المهمة. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن تتألف الإجراءات المنفذة للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة 26(د) من تحديد أن أدوات الرقابة تلك لم يتم تصميمها أو تطبيقها على نحو فعال. وإذا أشارت نتائج الإجراءات إلى أن أدوات الرقابة قد تم تصميمها أو تطبيقها بصورة جديدة، فإن المراجع يكون مطالباً بتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة 26(ب)–(د) على أدوات الرقابة المصممة أو المطبقة بصورة جديدة.

179أ. يمكن أن يخلص المراجع إلى أن أداة الرقابة، المصممة والمطبقة على نحو فعال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات الأساس. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة تُرجى عندئذ من اختبارها. وعندما يخطط المراجع لاختبار أداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الجوهرية تُعد من المدخلات التي يستخدمها المراجع في تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات.

180أ. لا يُعد تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراءً كافياً لاختبار فاعليتها التشغيلية. ومع ذلك، ففيما يخص أدوات الرقابة الآلية، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية، واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من تنفيذ اختبارات الفاعلية التشغيلية على أدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. ولا يوفر الحصول على أدلة مراجعة عن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ويحتوي معيار المراجعة (330) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة غير المباشرة.⁴⁵

181أ. عندما لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل عاملاً مساعداً في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية ذات العلاقة، وفي تحديد توقيتها ومدائها.

مثال:

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

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة 27)

182أ. عند تنفيذ التقويمات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة،⁴⁶ يمكن أن يحدد المراجع أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات ليست مناسبة لطبيعة المنشأة وظروفها. ويمكن أن يكون مثل هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة. وإذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فيمكنه أن ينظر في تأثير أوجه القصور تلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (330).

183أ. إذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فإن معيار المراجعة (265)⁴⁷ يتطلب من المراجع أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور تشكل، منفردة أو في مجملها، قصوراً مهماً. ويستخدم المراجع الحكم المبني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهماً في الرقابة.⁴⁸

أمثلة:

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

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

⁴⁵ معيار المراجعة (330)، الفقرات 8-11

⁴⁶ الفقرات 21(ب) و22(ب) و24(ج) و25(ج) و26(د)

⁴⁷ معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة 8

⁴⁸ تنص الفقرتان 6 و7 من معيار المراجعة (265) على مؤشرات لأوجه القصور المهمة، وعلى أمور يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية تشكل قصوراً مهماً.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات 28-37)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

- 184أ. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكّن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.
- 185أ. تُستخدم المعلومات التي يتم جمعها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على أنها أدلة مراجعة لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، من أدلة المراجعة التي تُستخدم لدعم تقييم المخاطر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وعند تحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها في مكون أنشطة الرقابة. وتوفر هذه الأدلة أيضاً أساساً للمراجع ليقوم بتصميم الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وأيضاً تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهم لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (330).

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة 28)

- 186أ. يتم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي، الخطر الملازم)، ويستند هذا التعرف إلى النظر الأولي للمراجع في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث، وأن تكون جوهرية في حال حدوثها.⁴⁹
- 187أ. يوفر أيضاً التعرف على مخاطر التحريف الجوهري الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد الإقرارات ذات الصلة، مما يساعده في تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

الإقرارات

أسباب استخدام المراجع للإقرارات

- 188أ. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وتُعد الإقرارات التي تعرف المراجع على وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يتعلق بها إقرارات ذات صلة.

استخدام الإقرارات

- 189أ. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يمكن أن يستخدم المراجع أصناف الإقرارات المبينة في الفقرة 190أ(أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. ويمكن أن يختار المراجع أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.

- 190أ. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

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

- (1) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
- (2) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمَّت.
- (3) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجِّلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (4) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.

⁴⁹ معيار المراجعة (200)، الفقرة 15أ

- (5) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الحسابات المناسبة.
- (6) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
- (ب) الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:
- (1) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
- (2) الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
- (3) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمَّت.
- (4) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (5) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
- (6) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
- 191أ. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة 190أ(أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة.

مثال:

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- 192أ. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة 190أ(أ)-(ب)، قد تقوم الإدارة في غالب الأحيان عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرتين 28(أ) و30)

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

- 193أ. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية لتحديد ما إذا كان للمخاطر تأثير منتشر على القوائم المالية، ومن ثمّ ستطلب استجابات عامة وفقاً لمعيار المراجعة (330).⁵⁰

- 194أ. وإضافة لذلك، يمكن أن تؤثر أيضاً مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية على إقرارات فردية، وقد يساعد التعرف على هذه المخاطر المراجع في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وفي تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

⁵⁰ معيار المراجعة (330)، الفقرة 5

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية وتقييمها

195أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهرى التى تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التى من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها فى إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفًا يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. ومما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التى تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفى حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

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

196أ. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها، بفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ولاسيما بفهمه لبيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ما يلي:

- حاصل التقييمات ذات العلاقة التى تتطلبها الفقرات 21(ب) و22(ب) و24(ج) و25(ج)؛
- أى أوجه قصور فى الرقابة يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة 27.

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

197أ. يمكن أن يكون لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش صلة خاصة بنظر المراجع فى مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية.

مثال:

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

198أ. يمكن أن يؤدي فهم المراجع، بما فى ذلك تقويماته ذات العلاقة، لبيئة الرقابة والمكونات الأخرى فى نظام الرقابة الداخلية إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على أدلة المراجعة التى سيستند إليها رأى المراجعة أو يمكن أن يكون سبباً فى انسحابه من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أمثلة:

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

199أ. يحدد معيار المراجعة (705)⁵¹ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسيماً يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

200أ. فيما يخص منشآت القطاع العام، يمكن أن يشتمل تعرف المراجع على المخاطر التي على مستوى القوائم المالية على النظر في الأمور المتعلقة بالمناخ السياسي والمصلحة العامة وحساسية البرامج.

مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 28(ب))

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

201أ. إن مخاطر التحريفات الجوهرية التي لا تتعلق بشكل واسع الانتشار بالقوائم المالية تُعد من مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

الإقرارات ذات الصلة وفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة (راجع: الفقرة 29)

أسباب تحديد الإقرارات ذات الصلة وفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة

202أ. يوفر تحديد الإقرارات ذات الصلة وفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة الأساس لنطاق الفهم الذي من المطلوب أن يتوصل إليه المراجع لنظام معلومات المنشأة وفقاً للفقرة 25(أ). ويمكن أن يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (انظر الفقرة 86).

الأدوات والأساليب الآلية

203أ. يمكن أن يستخدم المراجع الأساليب الآلية لمساعدته في التعرف على فتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أمثلة:

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

الإفصاحات التي قد تكون مهمة

204أ. تشمل الإفصاحات المهمة كلاً من الإفصاحات الكمية والنوعية التي يوجد لها إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة. ومن أمثلة الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي من الممكن أن توجد لها إقرارات ذات صلة وبالتالي يمكن أن يعتبرها المراجع إفصاحات مهمة، الإفصاحات عمّا يلي:

- السيولة وشروط الديون لمنشأة تواجه ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.

⁵¹ معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، عندما يُتوقع، على سبيل المثال، أن يكون لمتطلبات التقرير المالي الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم التأكد المحيط بالقياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات 31-33)

تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (راجع: الفقرة 31)

أسباب قيام المراجع بتقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه

- 205أ. يقيّم المراجع احتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها لأن أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجم التحريف المحتمل في حال حدوثه هو ما يحدد مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه ضمن نطاق الخطر الملازم، الأمر الذي يسترشد به المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة الخطر.
- 206أ. يساعد أيضاً تقييم الخطر الملازم، فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها، المراجع في تحديد المخاطر المهمة. ويحدد المراجع المخاطر المهمة لأن معيار المراجعة (330) ومعايير المراجعة الأخرى تتطلب تنفيذ استجابات خاصة للمخاطر المهمة.
- 207أ. تؤثر عوامل الخطر الملازم على تقييم المراجع لاحتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات. وكلما ارتفعت درجة تعرض فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح للتحريف الجوهرى، ارتفع تقييم الخطر الملازم. ويساعد النظر في درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرار للتحريف، المراجع في إجراء تقييم مناسب للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وفي تصميم استجابة أكثر دقة لمثل هذا الخطر.

نطاق الخطر الملازم

- 208أ. عند تقييم الخطر الملازم، يستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجمه.
- 209أ. يُعد تقييم الخطر الملازم فيما يتعلق بخطر تحريف جوهرى معين على مستوى الإقرارات أمراً خاضعاً للحكم المهني ضمن مدى معين، من الأصغر إلى الأكبر، على نطاق الخطر الملازم. ويمكن أن يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر الملازم ضمن هذا المدى بناءً على طبيعة المنشأة وحجمها وتعقيدها، ويُراعى فيه تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه وعوامل الخطر الملازم.
- 210أ. ينظر المراجع في احتمال حدوث التحريف بناءً على النظر في عوامل الخطر الملازم.
- 211أ. عند النظر في حجم التحريف، ينظر المراجع في الجوانب النوعية والكمية للتحريف المحتمل (أي إن التحريفات في الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات يمكن الحكم بأنها تحريفات جوهرية بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها).
- 212أ. يستعين المراجع بأهمية كل من احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تحديد مستوى تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم (أي على المدى). فكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر الملازم؛ وكلما قلت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، قل تقييم الخطر الملازم.
- 213أ. فيما يخص الخطر الذي يتم تقييمه بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، لا يلزم أن يكون تقييم كل من حجم التحريف واحتمالية حدوثه تقييماً مرتفعاً. وبالأحرى، فإن التداخل بين حجم التحريف الجوهرى واحتمالية حدوثه على نطاق الخطر الملازم هو ما يحدد ما إذا كان الخطر الملازم سيتم تقييمه بمستوى مرتفع أو منخفض على نطاق الخطر الملازم. وقد يرتفع أيضاً تقييم الخطر الملازم نتيجة لأشكال مختلفة من

احتمالية حدوث التحريف وحجمه، فعلى سبيل المثال قد يرتفع تقييم الخطر الملازم نتيجة لتحريف منخفض من حيث احتمالية الحدوث لكنه كبير جداً في حجمه.

214أ. لأجل وضع استراتيجيات مناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية، يمكن أن يقوم المراجع بتعيين مخاطر التحريف الجوهرية ضمن أصناف على امتداد نطاق الخطر الملازم، بناءً على تقييم الخطر الملازم لها. ويمكن وصف هذه الأصناف بطرق مختلفة. وبغض النظر عن طريقة التصنيف المستخدمة، فإن تقييم المراجع للخطر الملازم يُعد مناسباً عندما يكون تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات مستجيباً على نحو مناسب لتقييم الخطر الملازم والأسباب ذلك التقييم.

مخاطر التحريف الجوهرية المنتشرة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة 31(ب))

215أ. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يمكن أن يخلص المراجع إلى أن بعض مخاطر التحريف الجوهرية تتعلق بدرجة أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل ويحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم المراجع بتحديث تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية.

216أ. في الظروف التي تُعد فيها مخاطر التحريف الجوهرية مخاطر على مستوى القوائم المالية بسبب تأثيرها المنتشر على عدد من الإقرارات، ويكون من الممكن التعرف عليها فيما يتعلق بإقرارات محددة، فإن المراجع مطالب بأن يأخذ في حسابه تلك المخاطر عندما يقيم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

217أ. عند ممارسة الحكم المهني فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الجوهرية، يمكن أن يأخذ المراجعون في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة 32)

أسباب تحديد المخاطر المهمة وانعكاساتها على المراجعة

218أ. يتيح تحديد المخاطر المهمة للمراجع أن يركز بدرجة أكبر على تلك المخاطر التي تقع عند الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، من خلال تنفيذ استجابات معينة مطلوبة، من بينها:

- أن أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة 26(أ)(1)، إضافة إلى متطلب تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية وفقاً للفقرة 26(د).
- أن معيار المراجعة (330) يتطلب اختيار أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة في الفترة الحالية (عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك) وتخطيط وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب بصفة خاصة للخطر المهم الذي تم التعرف عليه.⁵²
- أن معيار المراجعة (330) يتطلب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.⁵³
- أن معيار المراجعة (260) يتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.⁵⁴
- أن معيار المراجعة (701) يتطلب من المراجع أن يأخذ في حسابه المخاطر المهمة عند تحديد تلك الأمور التي تطلبت منه اهتماماً كبيراً، والتي من الممكن أن تكون أموراً رئيسة للمراجعة.⁵⁵

⁵² معيار المراجعة (330)، الفقرتان 15 و21

⁵³ معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

⁵⁴ معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

⁵⁵ معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة 9

- أن قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص توثيق أعمال المراجعة أولاً بأول خلال المراحل المناسبة أثناء المراجعة، يسمح بحل الأمور الجوهرية، بما في ذلك المخاطر المهمة، في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.⁵⁶
- أن معيار المراجعة (600) يتطلب مشاركة أكبر من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إذا كان الخطر المهم يتعلق بمكون معين في أحد أعمال مراجعة المجموعات ويتطلب من فريق ارتباط المجموعة أن يتولى، بناءً على طلب مراجع المكون، توجيه الأعمال في المكون.⁵⁷

تحديد المخاطر المهمة

- 219أ. عند تحديد المخاطر المهمة، يمكن أن يتعرف المراجع أولاً على مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، وذلك لوضع الأساس اللازم لتحديد المخاطر التي قد تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق. وسيختلف قرب المخاطر من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم من منشأة لأخرى، وليس بالضرورة أن تكون المخاطر القريبة من الطرف الأعلى هي نفسها للمنشأة الواحدة في كل فترة. وقد يعتمد ذلك على طبيعة وظروف المنشأة التي يتم تقييم الخطر لها.
- 220أ. يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهرية تقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (240) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية التي بسبب الغش وتقييمها.⁵⁸

مثال:

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

- 221أ. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان التأثيرات النسبية لعوامل الخطر الملازم عند تقييم الخطر الملازم. فكلما قل تأثير هذه العوامل، كان من المرجح أن يقل الخطر المُقيّم. ويمكن أن تنشأ مخاطر التحريف الجوهرية التي قد يخلص تقييمها إلى ارتفاع الخطر الملازم لها، وبالتالي، قد يتم تحديدها على أنها خطر مهم، من أمور مثل ما يلي:

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

⁵⁶ معيار المراجعة (220)، الفقرتان 17 و19

⁵⁷ معيار المراجعة (600)، الفقرتان 30 و31

⁵⁸ معيار المراجعة (240)، الفقرات 26-28

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 33)

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

222أ. نظراً لطبيعة خطر التحريف الجوهري، وأنشطة الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، ففي بعض الظروف يكون السبيل الوحيد للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، فإن ثمة مطلب يوجب على المراجع التعرف على أي مخاطر من هذا القبيل بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيير المراجعة (330) لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

223أ. تتطلب أيضاً الفقرة 26(أ)(3) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأن المراجع مطالب، وفقاً لمعيير المراجعة (330)،⁵⁹ بتصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك.

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

224أ. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن الاقتصار على تنفيذ الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالخطر. وقد تكون هذه هي الحال في الظروف التي يتم فيها إنشاء المعلومات الخاصة بالمنشأة، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، بصورة إلكترونية فقط كما في نظم المعلومات التي تنطوي على درجة عالية من التكامل عبر تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بها. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعال.

مثال:

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

225أ. يقدم معيير المراجعة (540) (المُحدث) المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عن المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.⁶⁰ وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد لا يقتصر ذلك على المعالجة الآلية، بل قد ينطبق أيضاً على النماذج المعقدة.

تقييم خطر الرقابة (راجع: الفقرة 34)

226أ. تستند خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، وهذا سيشكل الأساس الذي سينبني عليه تقييم المراجع لخطر الرقابة. ويستند التوقع المبدئي للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى تقييم المراجع لتصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وإلى تحديد المراجع لتطبيقها. وعقب قيام المراجع باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً لمعيير المراجعة (330)، سيكون المراجع قادراً على تأكيد توقعه المبدئي بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم تكن أدوات الرقابة تعمل بالفاعلية المتوقعة، سيكون المراجع عندئذ بحاجة إلى إعادة النظر في تقييم خطر الرقابة وفقاً للفقرة 37.

227أ. يمكن أن يقيّم المراجع خطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها، ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة.

⁵⁹ معيير المراجعة (330)، الفقرة 8

⁶⁰ معيير المراجعة (540) (المُحدث)، الفقرات 871-891

228أ. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يكون من الضروري اختبار مجموعة من أدوات الرقابة لتأكيد توقع المراجع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. ويمكن أن يخطط المراجع لاختبار كل من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة، بما في ذلك أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وفي هذه الحالة، فإنه يمكن أن يأخذ في الحسبان التأثير المتوقع لأدوات الرقابة مجتمعة عند تقييم خطر الرقابة. وإذا كانت أداة الرقابة التي سيتم اختبارها لا تواجه بشكل كامل الخطر الملازم الذي تم تقييمه، فإن المراجع يحدد انعكاسات ذلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

229أ. عندما يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لإحدى أدوات الرقابة الآلية، فإنه يمكن أن يخطط أيضاً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة التي تدعم استمرار عمل أداة الرقابة الآلية تلك لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وتوفير أساس لتوقع المراجع بأن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة. وعندما يتوقع المراجع عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة، فإن هذا التحديد يمكن أن يؤثر على تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات وإجراءات المراجعة الإضافية قد تحتاج إلى أن تشتمل على إجراءات أساس لمواجهة المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ويحتوي معيار المراجعة (330) على المزيد من الإرشادات عن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع في هذه الظروف.⁶¹

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة 35)

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

230أ. توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وهذا يوفر الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (330). وبناءً عليه، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً أكانت بسبب الغش أم الخطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

تقويم أدلة المراجعة

231أ. تشمل أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.⁶²

نزعة الشك المهني

232أ. عند تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، حتى يكون قادراً على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وينظر أيضاً فيما إذا كانت هناك أية أدلة مناقضة قد تدل على وجود خطر للتحريف الجوهرية.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية (راجع: الفقرة 36)

233أ. كما هو موضح في معيار المراجعة (320)،⁶³ تؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصوير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية.⁶⁴ ولغرض هذا المعيار والفقرة 18 من معيار المراجعة (330)، فإن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات تُعد ذات أهمية نسبية إذا كان إغفال المعلومات المتعلقة بها، أو تحريفها أو حجها، يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية التي يتخذونها على أساس القوائم المالية ككل.

⁶¹ معيار المراجعة (330)، الفقرتان 29 وأو 30

⁶² معيار المراجعة (500)، الفقرة 1أ

⁶³ معيار المراجعة (320)، الفقرة 1أ

⁶⁴ معيار المراجعة (320)، الفقرة 4

234أ. قد توجد فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة نسبياً لكنها لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة (أي أنه لم يتم التعرف لها على أي إقرارات ذات صلة).

مثال:

قد تكون المنشأة قد قدمت إفصاحاً عن مكافأة لأحد المدراء التنفيذيين ولم يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهرى فيما يخص هذه المكافأة. ومع ذلك، يمكن أن يحدد المراجع أن هذا الإفصاح يُعد ذا أهمية نسبية بناءً على الاعتبارات المذكورة في الفقرة 233أ.

235أ. يتناول معيار المراجعة (330) إجراءات المراجعة التي تتعامل مع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تُعد ذات أهمية نسبية لكنها لم تُحدد على أنها مهمة.⁶⁵ وعندما تُحدّد إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على أنه مهم وفقاً لمتطلبات الفقرة 29، فإن فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح يُعد أيضاً ذا أهمية نسبية لأغراض الفقرة 18 من معيار المراجعة (330).

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة 37)

236أ. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات جديدة أو معلومات أخرى تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر.

مثال:

قد يعتمد تقييم مخاطر المنشأة على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات بمبالغ أو بوتيرة أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتقدم الفقرتان 16 و17 من معيار المراجعة (330) المزيد من الإرشادات عن تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

التوثيق (راجع: الفقرة 38)

237أ. فيما يخص عمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، بعد تحديثه حسب الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.
238أ. يشير معيار المراجعة (230) إلى جملة اعتبارات من بينها أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر، مع ذلك، دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.⁶⁶ فعلى سبيل المثال، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر على أدلة تؤيد وتتناقض في ذات الوقت مع إقرارات الإدارة، فإن التوثيق يمكن أن يشتمل على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية التي تمت عند تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة توفر أساساً مناسباً لتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة 13 التي تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد وجود المخاطر ولا تنحاز إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع وجود المخاطر؛
- الفقرة 17 التي تتطلب إجراء مناقشة بين أعضاء فريق الارتباط لتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى؛
- الفقرتان 19(ب) و20، اللتان تتطلبان من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب أي تغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة وأن يقوم ما إذا كانت هذه السياسات تُعد مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛

⁶⁵ معيار المراجعة (330)، الفقرة 18

⁶⁶ معيار المراجعة (230)، الفقرة 7

- الفقرات 21(ب) و22(ب) و23(ب) و24(ج) و25(ج) و26(د) و27، التي تتطلب من المراجع أن يقوم، استناداً إلى الفهم المطلوب الذي تم التوصل إليه، ما إذا كانت مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع الأخذ في الحسبان طبيعة المنشأة وتعقيدها، وأن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة؛
- الفقرة 35 التي تتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً أكانت مؤيدة أم مناقضة لإقرارات الإدارة، وأن يقوم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها؛
- الفقرة 36 التي تتطلب من المراجع أن يقوم، عند الاقتضاء، ما إذا كان تحديده بعدم وجود مخاطر للتحريف الجوهرى فيما يخص إحدى فئات المعاملات، أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، المهمة نسبياً لا يزال تحديداً مناسباً.

الترج

- 239أ. يُترك للمراجع تحديد الطريقة التي يوثق بها متطلبات الفقرة 38، باستخدام حكمه المهني.
- 240أ. لدعم المبررات المنطقية للأحكام الصعبة التي تمت ممارستها، قد يتطلب الأمر إجراء توثيق أكثر تفصيلاً، يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة، وفهم توقيتها ومداه.
- 241أ. فيما يخص مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون شكل التوثيق ومداه بسيطاً وقصيراً نسبياً. ويتأثر شكل توثيق المراجع ومداه بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها، وتوفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع بالكامل للمنشأة وللأمر المرتبطة بها. وقد تشمل عناصر الفهم الأساسية⁶⁷ التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرى. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق كل عامل من عوامل الخطر الملازم التي تم أخذها في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وتقييمها، على مستوى الإقرارات.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يتم دمج توثيق أعمال المراجعة في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.⁶⁸ وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم توثيقها كجزء من توثيق المراجع لإجراءات المراجعة الإضافية.⁶⁹

⁶⁷ معيار المراجعة (230)، الفقرة 8

⁶⁸ معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 7 و9 و11

⁶⁹ معيار المراجعة (330)، الفقرة 28

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ61-67)

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

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

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

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

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

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

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

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

أنشطة المنشأة

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

(أ) العمليات التجارية للمنشأة مثل:

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

(ب) الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

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

(ج) التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

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

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

6. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسس عادةً لغرض ضيق وواضح، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق ائتماني، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية مستقلة. وتقوم غالباً بالمنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بنقل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من معاملة لغرض إلغاء الإثبات تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصولها، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (550)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة.⁷⁰

⁷⁰ معيار المراجعة (550)، الفقرة 7

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

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات 12(و)، 19(ج)، 7أ، 8أ، 85أ-89أ)

فهم عوامل الخطر الملازم

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

عوامل الخطر الملازم

1. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى⁷¹ بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقاً للفقرتين 19(أ) و(ب)، يفهم المراجع أيضاً كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية.
2. تشمل عوامل الخطر الملازم التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (والمشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة") ما يلي:

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

71 معيار المراجعة (240)، الفقرات 24أ-27أ

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

• **قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم** - تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويقترن تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهاد (مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر الملازم (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرجوة، مثل مستهدف أرباح مرجو أو نسبة رأسمال مرجوة)، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد. وتوضح الفقرات أ1 إلى 5 من معيار المراجعة (240) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول.

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

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

أمثلة لأحداث أو حالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري

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

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
التعقيد	<p>الجانب التنظيمي:</p> <ul style="list-style-type: none"> العمليات الخاضعة للتنظيم بدرجة عالية من التعقيد. نموذج الأعمال: وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة. إطار التقرير المالي المنطبق: القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.

<p>عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:</p>	<p>أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:</p>
<p>المعاملات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • استخدام تمويل لا يظهر في قائمة المركز المالى، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة. 	
<p>عدم الموضوعية</p> <p>إطار التقرير المالى المنطبق:</p> <ul style="list-style-type: none"> • وجود مجموعة كبيرة من ضوابط القياس المحتملة للتقدير المحاسبي. على سبيل المثال، إثبات الإدارة للإهلاك أو دخل ومصروف أعمال الإنشاءات. • اختيار الإدارة لأسلوب أو نموذج تقويم لأصل غير متداول، مثل العقارات الاستثمارية. 	
<p>التغير</p> <p>الظروف الاقتصادية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع. <p>الأسواق:</p> <ul style="list-style-type: none"> • العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الأجلة. <p>فقدان العملاء:</p> <ul style="list-style-type: none"> • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين. <p>نموذج الصناعة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. <p>نموذج الأعمال:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التغيرات في سلسلة التوريد. • تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. <p>الجغرافيا:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التوسع إلى مواقع جديدة. <p>هيكل المنشأة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة. • المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها. <p>كفاءة الموارد البشرية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. <p>تقنية المعلومات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التغيرات في بيئة تقنية المعلومات. • تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالى. <p>إطار التقرير المالى المنطبق:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. 	

<p>عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:</p>	<p>أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:</p>
<p>رأس المال:</p> <ul style="list-style-type: none"> • القيود الجديدة على توفر رأس المال والائتمان. <p>الجانب التنظيمي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • شروع السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية في تحريات عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية. • أثر التشريعات الجديدة المتعلقة بحماية البيئة. 	<p>عدم التأكد:</p>
<p>إعداد التقارير:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير محيط بالقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. • الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية. 	<p>قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم</p>
<p>إعداد التقارير:</p> <ul style="list-style-type: none"> • فرص الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش، بما في ذلك إغفال أو حجب معلومات مهمة في الإفصاحات. <p>المعاملات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. • وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين شركات المجموعة الواحدة والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة. • المعاملات المسجلة بناءً على نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وتصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول. 	<p>قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم</p>

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

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

الملحق الثالث

(راجع: الفقرات 12(م)، 21-26، 90أ-181أ)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

1. يمكن النص على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة في الأدلة الإرشادية والنظم والنماذج الخاصة بالسياسات والإجراءات، والمعلومات المدمجة فيها، وللأفراد تأثير على هذا النظام. ويتولى تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الإدارة والمكلفون بالحوكمة والموظفون الآخرون بناءً على هيكل المنشأة. ويمكن تطبيق هذا النظام، بناءً على قرارات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين الآخريين وفي سياق المتطلبات النظامية والتنظيمية، على نموذج تشغيل المنشأة أو الهيكل القانوني للمنشأة، أو كليهما معاً.
2. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، وعوامل محدودية هذا النظام، الموضحة في الفقرات (12)(م) و21-26 و90أ-181أ، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.
3. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي.

مثال:

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

مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة

4. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيمهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، مما يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، وتوفير الأساس العام لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
5. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في معادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، والتي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة فيها، بأمر مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقويم تصرفاتهم.
 - ما إذا كانوا يفهمون المعاملات التجارية للمنشأة.
 - مدى تقويمهم لإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن إفصاحات كافية.
6. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

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

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

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

- الجوانب الرئيسية المتعلقة بالصلاحيات والمسؤوليات والتسلسل الإداري المناسب؛
 - السياسات التي تتعلق بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات؛
 - السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الموظفين يفهمون أهداف المنشأة، ويعرفون كيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، ويدركون الكيفية سيُحاسبون بها والأمور التي سيُحاسبون عليها.
- (د) كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم، بما يتماشى مع أهدافها. يشمل هذا الطريقة التي تضمن بها المنشأة أن الأفراد يتمتعون بالمعرفة والخبرات اللازمة لإنجاز مهام عملهم، مثل:
- معايير تعيين الأفراد الأكثر تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي.
 - سياسات التدريب التي يتم من خلالها الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتوقعة، بما في ذلك ممارسات مثل الاستعانة بمعاهد التدريب، وإقامة الندوات، التي تشرح مستويات الأداء والسلوك المأمولة؛
 - عمليات تقييم الأداء الدورية التي تثبت التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.
- (هـ) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

- آليات الاتصال بالأفراد ومحاسبتهم على أداء مسؤوليات الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
 - تحديد مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت للمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك كيفية تقويم المقاييس والحفاظ على ملاءمتها؛
 - كيفية تأثير الضغوط المرتبطة بتحقيق أهداف الرقابة على مسؤوليات الأفراد ومقاييس أدائهم؛
 - كيفية ضبط سلوك الأفراد، عند اللزوم.
- وسيختلف مدى مناسبة الأمور المذكورة أعلاه من منشأة لأخرى تبعاً لحجم المنشأة وتعقيد هيكلها وطبيعة أنشطتها.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

7. إن آلية المنشأة لتقييم المخاطر هي آلية ذات طابع تكراري للتعرف على المخاطر وتحليلها بغية تحقيق أهداف المنشأة، وهي تشكل الأساس لكيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها.
8. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة لمخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقييم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسابها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تعرفها على التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وطريقة تحليلها.

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

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

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

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

11. تشتمل في الغالب أهداف ووظائف المراجعة الداخلية، ونطاق عملها، على أنشطة تهدف إلى تقويم أو متابعة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.⁷² وقد تشتمل آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها على أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف

⁷² يقدم معيار المراجعة (610) والملحق الرابع من هذا المعيار المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية.

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

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

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

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

نظام المعلومات والاتصالات

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

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

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

- تطوير منتجات وخدمات المنشأة وشراؤها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛

- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح:
 - تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.
- وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.
17. تؤثر جودة المعلومات في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطتها والرقابة عليها وفي قدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.
18. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويُمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً وشفهياً ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.
19. ينطوي قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي على توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بالتقرير المالي. وقد يشتمل ذلك على أمور مثل مدى فهم الموظفين لوجه تعلق أنشطتهم في نظام المعلومات بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

أنشطة الرقابة

20. يتم التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة وفقاً للفقرة 26. وتشمل أدوات الرقابة تلك أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وكلتاها يمكن أن تكونا ذات طبيعة يدوية أو آلية. وكلما زادت أدوات الرقابة الآلية، أو أدوات الرقابة التي تنطوي على جوانب آلية، والتي تستخدمها الإدارة أو تعتمد عليها فيما يتعلق بتقريرها المالي، زادت الأهمية التي يمكن أن يكتسبها قيام المنشأة بتطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تنصدي لاستمرار عمل الجوانب الآلية في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ويمكن أن تتعلق أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة بما يلي:

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

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

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

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

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

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

محدودية الرقابة الداخلية

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

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

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

الملحق الرابع

(راجع: الفقرات 14(أ)، 24(أ)، 25أ-28أ، 118)

اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

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

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها

1. تختلف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، ونطاق عملها وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.
2. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقييم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجوانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

3. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تسهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها أو إطار التقرير المالي المنطبق أو نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواء كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.⁷³ ومن بين الاستفسارات التي قد تكون لها أهمية خاصة الاستفسارات عن الأمور التي أثارها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقها الوظيفة.
4. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي ومراجعة القوائم المالية، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أعدت للعرض على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج الاختبارات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.
5. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعييار المراجعة (240)،⁷⁴ فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.
6. الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم المراجع، المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة، بحسب الظروف. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

⁷³ المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (610).

⁷⁴ معيار المراجعة (240)، الفقرة 19

أخذ وظيفة المراجعة الداخلية في الحسبان عند فهم بيئة الرقابة

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

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

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

9. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (610).

10. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في معيار المراجعة (610)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بالمتابعة والتي قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة التي تهدف إلى الإسهام في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

11. يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (200) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بزعة الشك المهني،⁷⁵ بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

⁷⁵ معيار المراجعة (200)، الفقرة 7

الملحق الخامس

(راجع: الفقرات 25(أ)، 26(ب)–(ج)، 94أ، 166أ–172)

اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

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

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها

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

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

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

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

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

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات (راجع: الفقرة 25(أ))

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

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

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

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	البرمجيات التجارية غير المعقدة	
			الأمر المتعلقة بمدى الطابع الآلي للبيانات ومدى استخدامها:
إجراءات آلية موسّعة، غالباً ما تكون معقدة	غير منطبق	غير منطبق	<ul style="list-style-type: none"> مدى الإجراءات الآلية الخاصة بالمعالجة، ومدى تعقيد تلك الإجراءات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك معالجات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق.
منطق معقد لإعداد التقارير الآلية؛ برمجيات كتابة التقارير	منطق بسيط لإعداد التقرير الآلية ذات الصلة	منطق بسيط لإعداد التقارير الآلية	<ul style="list-style-type: none"> مدى اعتماد المنشأة على التقارير التي من إنتاج النظام عند معالجة المعلومات
عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات الاتصال المعقدة	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	طرق يدوية لإدخال البيانات	<ul style="list-style-type: none"> كيفية إدخال البيانات (أي إدخال يدوي أو إدخال بواسطة العميل أو المورد أو رفع ملفات)
عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال معقدة	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	لا توجد واجهات اتصال آلية (طرق إدخال يدوية فقط)	<ul style="list-style-type: none"> الطرق التي تسهل بها تقنية المعلومات الاتصال بين التطبيقات أو قواعد البيانات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، داخلياً وخارجياً، حسب الاقتضاء، من خلال واجهات الاتصال بين النظم.
بيانات كبيرة الحجم أو بيانات معقدة؛ مستودعات البيانات؛ ⁷⁶ استخدام مقدمي خدمات تقنية معلومات داخليين أو خارجيين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة يمكن التحقق يدوياً من صحتها؛ وتكون البيانات متاحة محلياً	<ul style="list-style-type: none"> حجم وتعقيد البيانات التي في صورة رقمية والتي يتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت السجلات المحاسبية أو المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.

⁷⁶ يوصف مستودع البيانات عادةً بأنه مخزن مركزي للبيانات المتكاملة التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد أو أكثر من المصادر المتفرقة (مثل قواعد البيانات المتعددة) التي يمكن إنتاج التقارير منها أو التي يمكن أن تستخدمها المنشأة لتنفيذ أنشطة تحليل البيانات الأخرى. وبرمجيات كتابة التقارير هي تطبيقات تقنية معلومات يتم استخدامها لاستخراج البيانات من مصدر واحد أو أكثر (مثل مستودع البيانات أو قاعدة البيانات أو تطبيق تقنية المعلومات) وهي تعرض البيانات بتنسيق محدد.

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	البرمجيات التجارية غير المعقدة	
			الأمر المتعلقة بتطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات
تطبيقات متطورة حسب الطلب أو تطبيقات أكثر تعقيداً لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص كبيرة	تطبيق تم شراؤه أو تطبيقات بسيطة قديمة أو قليلة التكلفة لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة	تطبيق تم شراؤه بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة	<ul style="list-style-type: none"> • نوع التطبيق (على سبيل المثال، تطبيق تجاري بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة، أو تطبيق بخيارات تخصيص كبيرة أو على درجة عالية من التكامل ربما يكون قد تم شراؤه وتخصيصه، أو تم تطويره داخل المنشأة).
حاسب مركزي معقد، خادم عميل كبير أو معقد، تطبيقات على شبكة الويب، بنية تحتية مثل سحابة خدمات إلكترونية	حاسب مركزي متطور ومستقر، خادم عميل صغير أو بسيط، برمجيات مثل سحابة خدمات إلكترونية	حل صغير قائم على كمبيوتر محمول صغير أو خادم عميل	<ul style="list-style-type: none"> • مدى التعقيد في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات
مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق فيما يخص الحصول على تطبيقات معينة ومقدم خدمات جديد أو ناشئ فيما يخص التطبيقات الأخرى	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	<ul style="list-style-type: none"> • ما إذا كانت هناك استضافة من طرف ثالث لخدمات تقنية المعلومات أو إسناد خارجي لها.
استخدام متنوع للتقنيات الناشئة عبر مختلف النظم الأساسية	استخدام محدود للتقنيات الناشئة في بعض التطبيقات	لا يوجد استخدام لتقنيات ناشئة	<ul style="list-style-type: none"> • ما إذا كانت المنشأة تستخدم تقنيات ناشئة تؤثر على تقريرها المالي
			الأمر المتعلقة بآليات تقنية المعلومات:
إدارة متخصصة في تقنية المعلومات تضم موظفين أصحاب مهارات، بما في ذلك في البرمجة	عدد محدود من الموظفين الذي يتمتعون بمهارات في تقنية المعلومات / المتخصصين في تقنية المعلومات	عدد قليل من الموظفين الذي يحظون بمعرفة تقنية تقتصر على إجراء الترقيات التي يوفرها المورد وإدارة الوصول	<ul style="list-style-type: none"> • الموظفون المشاركون في الحفاظ على بيئة تقنية المعلومات (العدد ومستوى المهارات لموارد دعم تقنية المعلومات التي تدير أمن بيئة تقنية المعلومات والتغييرات التي تتم فيها).
آليات معقدة يتولى إدارتها إدارة تقنية المعلومات التي تحدد حقوق الوصول	عدد قليل من الأفراد لهم حق الوصول الإداري ويديرون حقوق الوصول	فرد واحد له حق الوصول الإداري ويدير حقوق الوصول	<ul style="list-style-type: none"> • مدى تعقيد آليات إدارة حقوق الوصول

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	البرمجيات التجارية غير المعقدة	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	
بعض التطبيقات القائمة على الويب، بتدابير أمنية بسيطة في الأساس ومستندة إلى الأدوار الوظيفية	وصول بسيط من داخل مقر المنشأة بدون وجود أي عناصر خارجية على شبكة الويب	نظم أساسية متعددة يمكن الوصول إليها من خلال شبكة الويب وذات نماذج أمنية معقدة	<ul style="list-style-type: none"> مدى التعقيد في أمن بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك قابلية تعرض تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات للمخاطر الإلكترونية، ولاسيما عندما تكون هناك معاملات قائمة على الويب أو معاملات تنطوي على واجهات اتصال خارجية.
بعض التطبيقات التجارية التي تكون بدون أية شفرة مصدرية وتطبيقات متطورة أخرى بعدد صغير من التغييرات أو بتغييرات بسيطة؛ المراحل التقليدية لتطوير الأنظمة	برمجيات تجارية بدون تثبيت أية شفرة مصدرية	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام	<ul style="list-style-type: none"> ما إذا كانت قد طرأت تغييرات برمجية على الطريقة التي يتم بها معالجة المعلومات، ومدى هذه التغييرات خلال الفترة.
تغييرات تتألف من ترقيات البرمجيات التجارية أو ترقيات لإصدارات برامج تخطيط موارد المنشأة أو تحسينات للبرمجيات القديمة	تغييرات تقتصر على ترقيات إصدارات البرمجيات التجارية	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام، وتخصيص كبير لبرامج تخطيط موارد المنشأة	<ul style="list-style-type: none"> مدى التغيير داخل بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، جوانب جديدة في بيئة تقنية المعلومات أو تغييرات مهمة في تطبيقات تقنية المعلومات أو البنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات).
ترقيات طفيفة لإصدارات البرمجيات التجارية مع إجراء تحويل في بيانات محدودة	ترقيات البرمجيات التي يوفرها المورد؛ ولا يتم تحويل البيانات نتيجة الترقية	ترقيات كبيرة للإصدارات، طرح جديد، تغيير النظام الأساسي	<ul style="list-style-type: none"> ما إذا كان قد حدث تحويل كبير في البيانات خلال الفترة، وإذا كان الأمر كذلك، فطبيعة وأهمية التغييرات والطريقة التي تم بها التحويل

التقنيات الناشئة

5. يمكن أن تستخدم المنشآت تقنيات ناشئة (على سبيل المثال، سلسلة الكتل أو الروبوتات أو الذكاء الاصطناعي) لأن هذه التقنيات قد توفر فرصاً خاصة لزيادة الكفاءة التشغيلية أو تعزيز عملية إعداد التقرير المالي. وعندما يتم استخدام هذه التقنيات الناشئة في نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، يمكن أن يقوم المراجع بتضمين هذه التقنيات في تعريفه على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ورغم أن التقنيات الناشئة يمكن أن يُنظر إليها على أنها أكثر تطوراً وأكثر تعقيداً مقارنة بالتقنيات القائمة، فإن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة 26(ب)–(ج) تظل كما هي دون تغيير.

التدرج

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

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

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

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

8. من خلال فهم طبيعة وتعقيد بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة من أجل معالجة المعلومات المالية بدقة والحفاظ على سلامتها. ويمكن أن يكون للتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة تأثير على قرار المراجع باختبار أدوات الرقابة الآلية ضمن تطبيقات تقنية المعلومات تلك، بافتراض أن أدوات الرقابة الآلية تلك تواجه مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة لا تعتمد على تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، فمن غير المرجح أن تكون أدوات الرقابة الآلية ضمن ذلك التطبيق مناسبة أو دقيقة بما فيه الكفاية لأغراض اختبارات الفاعلية التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تشمل أدوات الرقابة الآلية التي قد يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة 26(ب) على أدوات الرقابة الآلية على العمليات الحسابية أو المدخلات وعلى المعالجة والمخرجات، مثل إجراء مطابقة ثلاثية لأوامر الشراء ووثائق الشحن الخاصة بالموردين وفواتير الموردين. وعندما يتعرف المراجع على أدوات الرقابة الآلية ويحدد من خلال فهمه لبيئة تقنية المعلومات أن المنشأة تعتمد على تطبيق تقنية المعلومات الذي يشتمل على أدوات الرقابة الآلية تلك، فالأرجح عندئذ أن المراجع قد يحدد تطبيق تقنية المعلومات على أنه تطبيق يخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

9. عند النظر فيما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات، التي تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية فيما يخصها، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المرجح أن ينظر المراجع فيما إذا كان للمنشأة وصول، وفي مدى هذا الوصول، إلى الشفرة المصدرية التي تمكن الإدارة من إجراء تغييرات برمجية على أدوات الرقابة تلك أو على تطبيقات تقنية المعلومات. ومن بين الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن تكون أيضاً ذات صلة، مدى قيام المنشأة بإجراء تغييرات برمجية أو تغييرات في التكوين ومدى الطابع الرسمي لآليات تقنية المعلومات المطبقة على تلك التغييرات. ومن المرجح أن ينظر المراجع أيضاً في خطر الوصول غير المناسب إلى البيانات، أو التغييرات غير المناسبة فيها.
10. على سبيل المثال، يمكن أن يكون من بين التقارير التي من إنتاج النظام والتي قد يميل المراجع إلى استخدامها على أنها أدلة مراجعة، تقارير تقادم المبالغ المستحقة التحصيل أو تقرير تقويم المخزون. وفيما يخص مثل هذه التقارير، يمكن أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة عن اكتمالها ودقتها عن طريق إجراء اختبارات موضوعية لمدخلات التقرير ومخرجاته. وفي حالات أخرى، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على إعداد التقرير والحفاظ عليه، وفي هذه الحالة من المرجح أن يكون تطبيق تقنية المعلومات، الذي تم إنتاج التقرير منه، خاضعاً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وإضافة إلى اختبار اكتمال التقرير ودقته، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه المخاطر المتعلقة بالتغييرات البرمجية أو البيانية غير المناسبة أو غير المصرح بها في التقرير.
11. قد تشمل بعض تطبيقات تقنية المعلومات، في داخلها، على وظائف تتعلق بكتابة التقارير فيما قد تستخدم بعض المنشآت أيضاً تطبيقات مستقلة لكتابة التقارير (أي برمجيات كتابة التقارير). وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى تحديد مصادر التقارير التي من إنتاج النظام (أي التطبيق الذي يعد التقرير ومصادر البيانات المستخدمة في التقرير) لتحديد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
12. قد تكون مصادر البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات قواعد بيانات لا يمكن الوصول إليها، على سبيل المثال، إلا من خلال تطبيق تقنية المعلومات أو بواسطة موظفي تقنية المعلومات الذين يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون مصدر البيانات مستودع بيانات قد يُعد هو نفسه أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
13. يمكن أن يكون المراجع قد تعرف على خطر لا توفر له الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب استخدام المنشأة لعمليات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق لأجل معالجة المعاملات، والتي قد تنطوي على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات المتكاملة فيما بينها. وفي مثل هذه الظروف، من المرجح أن تشمل أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على أدوات رقابة آلية. ومن المحتمل أيضاً أن تكون المنشأة معتمدة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من أجل الحفاظ على سلامة المعاملات التي يتم معالجتها وسلامة المعلومات الأخرى المستخدمة في المعالجة. وفي مثل هذه الحالات، من المرجح أن تخضع تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في معالجة المعلومات وتخزينها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

حلول حوسبة المستخدم النهائي

14. رغم أن أدلة المراجعة قد تأتي أيضاً في صورة مُخرج من إنتاج النظام يتم استخدامه في العمليات الحسابية التي تتم في أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي (على سبيل المثال، برمجيات جداول البيانات أو قواعد البيانات البسيطة)، فإن مثل تلك الأدوات لا يتم التعرف عليها عادةً على أنها تطبيقات تقنية معلومات في سياق الفقرة 26(ب). وقد يكون تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على الوصول إلى أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، وعلى تغييرها، أمراً مليوناً بالتحديات، ومن النادر أن تكون أدوات الرقابة تلك مكافئة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو مساوية لها في الفاعلية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينظر المراجع في مجموعة من أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، مع الأخذ في الحسبان غرض وتعقيد أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي ذات الصلة، مثل:
- أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المطبقة على إنشاء ومعالجة البيانات المصدرية، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة أو أدوات الرقابة على واجهات الاتصال بمصدر استخراج البيانات (أي مستودع البيانات)؛ أو
 - أدوات الرقابة المستخدمة للتحقق من أن منطق إعداد التقارير يعمل على النحو المرجو، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي "تثبت" استخراج البيانات، مثل مطابقة التقرير بالبيانات المستخدمة في إعدادها، ومقارنة البيانات في التقرير بمصدرها والعكس، وأدوات الرقابة التي تتحقق من الصيغ أو وحدات الماكرو؛ أو

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

التدرج

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

أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات	أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات
<ul style="list-style-type: none"> • التطبيقات تربط بينها واجهات اتصال. • البيانات (المعاملات) كبيرة الحجم. • وظائف التطبيق معقدة: – لأن التطبيق يقوم تلقائياً بإنشاء المعاملات؛ – لأنه توجد مجموعة متنوعة من العمليات الحسابية المعقدة التي تستند إليها القيود الآلية. 	<ul style="list-style-type: none"> • التطبيقات مستقلة. • حجم البيانات (المعاملات) ليس كبيراً. • وظائف التطبيق ليست معقدة. • كل معاملة تدعمها وثائق ورقية أصلية.
<p>الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اعتماد الإدارة على أحد نُظُم التطبيقات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها، بسبب كبر حجم البيانات. • اعتماد الإدارة على نظم التطبيقات لتطبيق أدوات رقابة آلية معينة قام المراجع أيضاً بالتعرف عليها. 	<p>الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • البيانات ليست كبيرة الحجم وبالتالي لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها. • عدم اعتماد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو الوظائف الآلية الأخرى. وعدم تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية وفقاً للفقرة 26(أ). • بالرغم من استخدام الإدارة لتقارير من إنتاج النظام في أدوات الرقابة الخاصة بها، فإنها لا تعتمد على هذه التقارير. وبدلاً من ذلك، تقوم الإدارة بمطابقة التقارير بالوثائق الورقية وتتحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في التقارير. • قيام المراجع بإجراء اختبار مباشر للمعلومات التي من إعداد المنشأة والتي سيستخدمها على أنها أدلة مراجعة.

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

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

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

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

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

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

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

- فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، وأن يقوم باختبارها، لأجل تحديد الأثر أو النطاق المحتمل للتحريفات الممكنة في القوائم المالية أو قد يحدد أن المنشأة قد قدمت ما يكفي من الإفصاحات فيما يتعلق بهذا الاختراق الأمني.
20. إضافة لما سبق، فقد تشتمل الأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للمنشأة، على تشريعات تتعلق بحماية البيانات. وقد ينطوي النظر في التزام المنشأة بهذه الأنظمة أو اللوائح، وفقاً لمعييار المراجعة (250)، على فهم آليات تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي طبقها المنشأة للوفاء بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.
21. يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وبناءً عليه، يستخدم المراجع الفهم الذي توصل إليه بشأن تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، عند تحديد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي سيقوم بالتعرف عليها. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستخدم المنشأة آليات تقنية معلومات مشتركة عبر بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها أو عبر تطبيقات تقنية معلومات معينة، وفي هذه الحالة قد يتم التعرف على مخاطر مشتركة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات رقابة عامة مشتركة على تقنية المعلومات.
22. بصفة عامة، من المرجح أن يكون عدد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات أكبر مما يتم التعرف عليه فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذه الجوانب هي الأكثر صلة بمعالجة المعلومات وتخزينها في نظام معلومات المنشأة. وعند التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في أدوات الرقابة على تصرفات كل من المستخدمين النهائيين وموظفي تقنية المعلومات في المنشأة أو مقدمي خدمات تقنية المعلومات التابعين للمنشأة.
23. يقدم الملحق السادس المزيد من التوضيح عن طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص الجوانب المختلفة لبيئة تقنية المعلومات. ويقدم الملحق أيضاً أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات فيما يخص آليات تقنية المعلومات المختلفة.

الملحق السادس

(راجع: الفقرات 25(ج)(2)، 173، 174)

اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

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

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

(أ) التطبيقات

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

(ب) قاعدة البيانات

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

(ج) نظام التشغيل

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

(د) الشبكة

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

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

(أ) آلية إدارة الوصول:

○ المصادقة

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

○ منح التصريح

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

- *اعتماد المستخدمين*
أدوات الرقابة المطبقة للتصريح بإضافة مستخدمين جدد وإجراء تعديلات على امتيازات الوصول الخاصة بالمستخدمين الموجودين.
 - *إلغاء اعتماد المستخدمين*
أدوات الرقابة على إزالة وصول المستخدمين عند إنهاء عملهم أو نقلهم.
 - *الوصول المتميز*
أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة.
 - *مراجعات وصول المستخدمين*
أدوات الرقابة المطبقة لإعادة اعتماد وصول المستخدمين، أو تقويمه، فيما يخص العمليات التي تتم باستمرار لمنح التصريح على مدار الوقت.
 - *أدوات الرقابة الخاصة بتكوين الأمان*
لكل تقنية عادةً إعدادات تكوين رئيسية تساعد في تقييد الوصول إلى البيئة.
 - *الوصول المادي*
أدوات الرقابة على الوصول المادي إلى مركز البيانات أو الأجهزة، لأن هذا الوصول يمكن أن يُستخدم لتجاوز أدوات الرقابة الأخرى.
- (ب) آلية إدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات الأخرى في بيئة تقنية المعلومات:
- *آلية إدارة التغييرات*
أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج (أي بيئة المستخدم النهائي).
 - *فصل الواجبات المتعلقة بترحيل التغييرات*
أدوات الرقابة التي تفصل الوصول إلى إجراء وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج.
 - *تطوير الأنظمة أو اقتنائها أو تطبيقها*
أدوات الرقابة على التطوير أو التطبيق المبدئي لتطبيقات تقنية المعلومات (أو فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات).
 - *تحويل البيانات*
أدوات الرقابة على تحويل البيانات أثناء تطوير بيئة تقنية المعلومات أو تطبيقها أو ترقيتها.
- (ج) آلية إدارة عمليات تقنية المعلومات
- *جدولة الوظائف*
أدوات الرقابة على الوصول إلى جدولة وإنشاء الوظائف أو البرامج التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي.
 - *متابعة الوظائف*
أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة وظائف أو برامج إعداد التقرير المالي، لغرض تنفيذها بنجاح.

○ النسخ الاحتياطي والاسترداد

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

○ كشف التدخلات

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

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

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

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

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

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

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

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>”قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

المعيار الدولي لإدارة الجودة (1)

إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار اعتباراً من 15 ديسمبر 2022)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
5-1	نطاق هذا المعيار
11-6	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب
12	اختصاص هذا المعيار
13	تاريخ السريان
15-14	الهدف
16	التعريفات
	المتطلبات
18-17	تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
22-19	نظام إدارة الجودة
27-23	آلية المكتب لتقييم المخاطر
28	الحوكمة والقيادة
29	المتطلبات المسلكية ذات الصلة
30	قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
31	تنفيذ الارتباطات
32	الموارد
33	المعلومات والاتصالات
34	استجابات محددة
47-35	آلية المتابعة والتصحيح
52-48	متطلبات الشبكة أو خدماتها
56-53	تقويم نظام إدارة الجودة
60-57	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
2أ-1أ	نطاق هذا المعيار
5أ-3أ	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب
9أ-6أ	اختصاص هذا المعيار
28أ-10أ	التعريفات

29أ	..... تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
38أ-30أ	..... نظام إدارة الجودة
54أ-39أ	..... آلية المكتب لتقييم المخاطر
61أ-55أ	..... الحوكمة والقيادة
66أ-62أ	..... المتطلبات المسلكية ذات الصلة
74أ-67أ	..... قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
85أ-75أ	..... تنفيذ الارتباطات
108أ-86أ	..... الموارد
115أ-109أ	..... المعلومات والاتصالات
137أ-116أ	..... استجابات محددة
174أ-138أ	..... آلية المتابعة والتصحيح
186أ-175أ	..... متطلبات الشبكة أو خدماتها
201أ-187أ	..... تقويم نظام إدارة الجودة
206أ-202أ	..... التوثيق

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (1) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
2. تشكل فحوصات جودة الارتباطات جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولذلك:
 - (أ) يناقش هذا المعيار مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.
 - (ب) يناقش معيار إدارة الجودة (2)¹ مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.
3. إن الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد:
 - (أ) مبنية على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات هذه المعايير²؛
 - (ب) تشتمل على متطلبات للشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (220) (المُحدَّث) المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. (راجع: الفقرة 1أ)
4. يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات فيما يخص إدارة المكتب للجودة بخلاف تلك الموضحة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة 2أ)
5. ينطبق هذا المعيار على جميع المكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة (أي إذا كان المكتب ينفذ أيّاً من هذه الارتباطات، فإنه يُعمل بهذا المعيار ويؤدي نظام إدارة الجودة الذي يتم وضعه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار إلى تمكين المكتب من تنفيذ جميع هذه الارتباطات على نحوٍ ثابت).

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

6. يعمل نظام إدارة الجودة بشكل دائم وتكراري ويستجيب للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وهو أيضاً لا يعمل على نسق واحد. ولكن لأغراض هذا المعيار، يتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية: (راجع: الفقرة 3أ)
 - (أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛
 - (ب) الحوكمة والقيادة؛
 - (ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
 - (د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
 - (هـ) تنفيذ الارتباطات؛
 - (و) الموارد؛
 - (ز) المعلومات والاتصالات؛
 - (ح) آلية المتابعة والتصحيح.
7. يتطلب هذا المعيار من المكتب أن يطبق منهجاً قائماً على أساس المخاطر، عند تصميم وتطبيق وتشغيل مكونات نظام إدارة الجودة على نحو مترابط ومتناسق بحيث يقوم المكتب بشكل استباقي بإدارة جودة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها. (راجع: الفقرة 4أ)

¹ معيار إدارة الجودة (2) "فحوصات جودة الارتباطات"

² انظر، على سبيل المثال، معيار المراجعة (220) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 3

8. هذا المنهج القائم على أساس المخاطر متأصل في متطلبات هذا المعيار من خلال:

(أ) تحديد أهداف الجودة. وتتألف أهداف الجودة التي يحددها المكتب من أهداف يتعين على المكتب تحقيقها فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة. ويتعين على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

(ب) التعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الجودة، وتقييم تلك المخاطر (يُشار إليها في هذا المعيار بلفظ مخاطر الجودة). ويتعين على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها.

(ج) تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. وتعتمد طبيعة استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة، وتوقيت تلك الاستجابات ومداهما، على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وتكون مستجيبة لتلك الأسباب.

9. يتطلب هذا المعيار من الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمسائلة النهائية عن نظام إدارة الجودة القيام، سنوياً على الأقل بالنيابة عن المكتب، بتقييم نظام إدارة الجودة واستنتاج ما إذا كان هذا النظام يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام المحددة في الفقرة 14(أ) و(ب). (راجع: الفقرة 5)

التدرج

10. عند تطبيق المنهج القائم على أساس المخاطر، يتعين على المكتب أن يأخذ في الحسبان:

(أ) طبيعة المكتب وظروفه؛

(ب) طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها.

وبناءً عليه، سيتباين تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولاسيما مدى تعقيد النظام وطابعه الرسمي. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن المكتب الذي ينفذ أنواعاً مختلفة من الارتباطات لمجموعة كبيرة من المنشآت، بما في ذلك ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، سيكون بحاجة إلى نظام لإدارة الجودة ومستندات داعمة أكثر تعقيداً ورسمية من المكتب الذي ينفذ فقط ارتباطات فحص للقوائم المالية أو ارتباطات تجميع.

الشبكات ومقدمو الخدمات

11. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عندما:

(أ) ينتمي المكتب إلى شبكة، ويلتزم بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات؛ أو

(ب) يستخدم المكتب موارد، حصل عليها من مقدم خدمة، في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات.

وحتى عندما يلتزم المكتب بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها أو يستخدم موارد من مقدم خدمة، فإنه يظل مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

اختصاص هذا المعيار

12. تحتوي الفقرة 14 على هدف المكتب من اتباعه لهذا المعيار. ويحتوي المعيار على ما يلي: (راجع: الفقرة 6)

(أ) متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق الهدف الوارد في الفقرة 14؛ (راجع: الفقرة 7)

(ب) توجهات ذات صلة في صورة مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى؛ (راجع: الفقرة 8)

(ج) مقدمة توفر سياقاً ملائماً لفهم هذا المعيار بشكل سليم؛

(د) تعريفات. (راجع: الفقرة 9)

تاريخ السريان

13. يلزم تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وفقاً لهذا المعيار بحلول 15 ديسمبر 2022، ويلزم إجراء التقييم الذي تتطلبه الفقرتان 53 و54 من هذا المعيار لنظام إدارة الجودة في غضون سنة واحدة اعتباراً من 15 ديسمبر 2022.

الهدف

14. هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

15. يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. ويمكن تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، من تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عن طريق توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة، المحددة في الفقرة 14(أ) و(ب). وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

التعريفات

16. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (يُشار إليه بلفظ "القصور" في هذا المعيار) - يوجد هذا القصور عندما: (راجع: الفقرات 10، 159، 160)

(1) لا يتم تحديد أحد أهداف الجودة اللازمة لتحقيق هدف نظام إدارة الجودة؛ أو

(2) لا يتم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو لا يتم تقييمها بشكل سليم؛ أو (راجع: الفقرة 11)

(3) لا تقوم إحدى الاستجابات، أو مجموعة منها، بالحد من احتمالية حدوث خطر الجودة ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها بسبب عدم تصميم الاستجابة أو الاستجابات أو عدم تطبيقها أو عدم عملها بفاعلية، بشكل سليم؛ أو

(4) يغيب جانب آخر من جوانب نظام إدارة الجودة، أو عند عدم تصميم ذلك الجانب أو عدم تطبيقه أو عدم عمله بفاعلية، بشكل سليم، بحيث لا يتم الوفاء بأحد متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة 12)

(ب) توثيق أعمال الارتباط - سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط³ - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له - إذا تطلب الأمر - الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*

(د) فحص جودة الارتباط - تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

(هـ) فاحص جودة الارتباط - شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

³ يُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

- (و) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين⁴ والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط. (راجع: الفقرة 13أ)
- (ز) التقصيات الخارجية – التقصيات أو التحريات، التي تنفذها سلطة إشراف خارجية، فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو الارتباطات التي ينفذها المكتب. (راجع: الفقرة 14أ)
- (ح) المكتشفات (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) - المعلومات المتعلقة بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، التي تم تجميعها من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة والتي تشير إلى احتمال وجود وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور. (راجع: الفقرات 15أ-17أ)
- (ط) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلها في القطاع العام. (راجع: الفقرة 18أ)
- (ي) المنشأة المدرجة - هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
- (ك) مكتب ضمن الشبكة - هو مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتهي إلى تلك الشبكة.
- (ل) الشبكة - هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة 19أ)
- (1) يهدف إلى تحقيق التعاون؛
- (2) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
- (م) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحيات إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
- (ن) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب. (راجع: الفقرتين 20أ، 21أ)
- (س) الحكم المهني - تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره المعايير المهنية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة عند تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- (ع) المعايير المهنية - معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ف) أهداف الجودة - النواتج المرجوة فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على المكتب تحقيقها.
- (ص) خطر الجودة - خطر من المحتمل بدرجة معقولة أن:
- (1) يحدث؛
- (2) يؤثر سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.
- (ق) التأكيد المعقول - في سياق هذا المعيار، مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
- (ر) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات 22أ-24أ، 62أ)
- (ش) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة: (راجع: الفقرات 25أ-27أ، 50أ)

⁴ يعرف معيار المراجعة (620) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة 6(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

- (1) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثقة أو منصوباً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.
- (2) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.
- (ت) مقدم الخدمة (في سياق هذا المعيار) - فرد أو جهة من خارج المنشأة تقوم بتوفير مورد يتم استخدامه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. ويُستثنى من مقدمي الخدمات الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة. (راجع: الفقرة 28، أ105)
- (ث) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
- (خ) نظام إدارة الجودة - نظام يقوم المكتب بتصميمه وتطبيقه وتشغيله ليوفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:
- (1) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
- (2) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

17. يجب على المكتب الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بالمكتب بسبب طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. (راجع: الفقرة 29)
18. يجب أن يتوفر لدى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمسائلة النهائية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، والأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن هذا النظام، فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

نظام إدارة الجودة

19. يجب على المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب ممارسة الحكم المهني، مع الأخذ في الحسبان طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. ويقوم مكوّن الحوكمة والقيادة في نظام إدارة الجودة بتهيئة البيئة التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرتين 30، 31)

المسؤوليات

20. يجب على المكتب إسناد: (راجع: الفقرات 32-35)
- (أ) المسؤولية والمسائلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الرئيس التنفيذي للمكتب أو الشريك المدير للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إلى مجلس الشركاء الذي يتولى إدارة المكتب (أو من يقوم مقامه) إذا كان ذلك مناسباً؛
- (ب) المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛
- (ج) المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة في نظام إدارة الجودة، بما في ذلك:
- (1) الالتزام بمتطلبات الاستقلال؛ (راجع: الفقرة 36)
- (2) آلية المتابعة والتصحيح.
21. عند إسناد المهام الواردة في الفقرة 20، يجب على المكتب ضمان أن الأفراد: (راجع: الفقرة 37)
- (أ) يحظون بالخبرة والمعرفة والتأثير والصلاحية المناسبة داخل المكتب، والوقت الكافي، للوفاء بالمسؤوليات المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة 38)

(ب) يفهمون المهام المسندة إليهم وأنهم مساءلين عن الوفاء بها.

22. يجب على المكتب ضمان أن الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح، لهم خط اتصال مباشر مع الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

آلية المكتب لتقييم المخاطر

23. يجب على المكتب تصميم وتطبيق آلية لتقييم المخاطر لأجل تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. (راجع: الفقرات 39-41)

24. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات 42-44)

25. يجب على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب:

(أ) التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، بما في ذلك: (راجع: الفقرات 45-47)

(1) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة المكتب وظروفه:

أ. مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية؛

ب. القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله؛

ج. خصائص القيادة وأسلوبها الإداري؛

د. موارد المكتب، بما في ذلك الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها؛

هـ. الأنظمة واللوائح والمعايير المهنية والبيئية التي يعمل فيها المكتب؛

و. في حالة المكتب الذي ينتمي إلى شبكة، طبيعة ومدى متطلبات الشبكة وخدماتها، إن وجدت.

(2) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها:

أ. أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر؛

ب. أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ هذه الارتباطات لصالحها.

(ب) مراعاة الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، الواردة في الفقرة 25(أ) على تحقيق أهداف الجودة، ودرجة ذلك التأثير. (راجع: الفقرة 48)

26. يجب على المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب. ويجب أن تشمل استجابات المكتب أيضاً على الاستجابات المحددة في الفقرة 34. (راجع: الفقرات 49-51)

27. يجب على المكتب وضع سياسات أو إجراءات تهدف إلى معرفة المعلومات التي تشير إلى وجود حاجة لتحديد أهداف إضافية للجودة، أو مخاطر أو استجابات إضافية أو مُعدّلة فيما يتعلق بالجودة، بسبب التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وفي حالة معرفة هذه المعلومات، يجب على المكتب النظر فيها والقيام عند الاقتضاء بما يلي: (راجع: الفقرتين 52، 53)

(أ) تحديد أهداف إضافية للجودة أو تعديل أهداف الجودة الإضافية التي حددها المكتب بالفعل؛ أو (راجع: الفقرة 54)

(ب) التعرف على مخاطر الجودة الإضافية وتقييمها أو تعديل مخاطر الجودة أو إعادة تقييمها؛ أو

(ج) تصميم استجابات إضافية وتطبيقها، أو تعديل الاستجابات.

الحوكمة والقيادة

28. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحوكمة والقيادة داخل المكتب، وهو المكوّن الذي يقوم بتهيئة البيئة الداعمة لنظام إدارة الجودة:

- (أ) أن يبدي المكتب التزاماً بالجودة من خلال نشر ثقافة داخله تقرّ وتعزز ما يلي: (راجع: الفقرتين 55، 56)
- (1) دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت؛
- (2) أهمية آداب المهنة والقيم والمواقف السلوكية؛
- (3) مسؤولية جميع العاملين عن الجودة فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات أو الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، والسلوك المأمول منهم؛
- (4) أهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب.
- (ب) أن تكون القيادة مسؤولة ومساءلة عن الجودة. (راجع: الفقرة 57)
- (ج) أن تبدي القيادة التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها. (راجع: الفقرة 58)
- (د) أن يكون الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. (راجع: الفقرات 32، 33، 35، 59)
- (هـ) أن يتم التخطيط للاحتياجات من الموارد، بما فيها الموارد المالية، وأن يتم الحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. (راجع: الفقرتين 60، 61)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

29. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال: (راجع: الفقرات 62–64، 66)

- (أ) المكتب والعاملون فيه:
- (1) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته؛ (راجع: الفقرتين 22، 24)
- (2) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته.
- (ب) الأطراف الأخرى، بما في ذلك الشبكة، والمكاتب ضمن الشبكة، والأفراد الذين يعملون في الشبكة أو في المكاتب ضمن الشبكة، أو مقدمو الخدمات، الذين يخضعون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته:
- (1) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم؛ (راجع: الفقرات 22، 24، 65)
- (2) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

30. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- (أ) أن تكون الأحكام التي يتخذها المكتب بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، مناسبة بناءً على ما يلي:
- (1) المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة) والتي تكون كافية لدعم تلك الأحكام؛ (راجع: الفقرات 67–71)

- (2) قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. (راجع: الفقرة 72أ)
- (ب) ألا تؤدي الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب إلى اتخاذ أحكام غير مناسبة بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين 73أ، 74أ)

تنفيذ الارتباطات

31. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول تنفيذ الارتباطات بجودة عالية:
- (أ) أن تفهم وتفي فرق الارتباطات بمسؤولياتها فيما يتصل بالارتباطات، بما في ذلك، عند الاقتضاء، المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها. (راجع: الفقرة 75أ)
- (ب) أن يكون توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص الأعمال التي تم تنفيذها مناسباً، من حيث طبيعته وتوقيتته ومداه، بناءً على طبيعة الارتباطات وظروفها والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفرق الارتباطات، وأن يخضع العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة. (راجع: الفقرتين 76أ، 77أ)
- (ج) أن تمارس فرق الارتباطات الحكم المهني المناسب، وأيضاً نزع الشك المهني المناسبة في حال انطباقها على نوع الارتباط. (راجع: الفقرة 78أ)
- (د) أن يتم التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وأن يتم تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. (راجع: الفقرات 79أ–81أ)
- (هـ) أن يتم لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وأن يتم حل هذه الاختلافات. (راجع: الفقرة 82أ)
- (و) أن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط، وأن يتم الاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية. (راجع: الفقرات 83أ–85أ)

الموارد

32. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على الموارد، وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها وتوزيعها وتخصيصها، على نحو مناسب وفي الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله: (راجع: الفقرتين 86أ، 87أ)

الموارد البشرية

- (أ) أن يتم توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وأن تتوفر لديهم الكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي: (راجع: الفقرات 88أ–90أ)
- (1) تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، بما في ذلك امتلاك المعرفة أو الخبرة الملائمة للارتباطات التي ينفذها المكتب؛ أو
- (2) تنفيذ الأنشطة أو أداء المسؤوليات فيما يتعلق بتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- (ب) أن يبدي العاملون التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتهم وسلوكياتهم، وأن يقوموا بتطوير الكفاءات المناسبة والحفاظ عليها لتنفيذ مهامهم، وأن تتم مساءلتهم أو الإشادة بأعمالهم من خلال تقييمات الأداء والأجور والترقيات وغيرها من الحوافز في الوقت المناسب. (راجع: الفقرات 91أ–93أ)
- (ج) أن يتم الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (أي الشبكة أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة) عندما يفتقر المكتب إلى ما يكفي من العاملين، أو العاملين المناسبين، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو تنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرة 94أ)
- (د) أن يتم تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط، بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، ومنهم الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت. (راجع: الفقرات 88أ، 89أ، 95أ–97أ)

معيار إدارة الجودة (1)

(هـ) أن يتم تخصيص أفراد لتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ تلك الأنشطة.

الموارد التقنية

(و) أن يتم الحصول على الموارد التقنية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرات 98-101، 104)

الموارد الفكرية

(ز) أن يتم الحصول على الموارد الفكرية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت، وأن تكون هذه الموارد الفكرية متسقة مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، عند الاقتضاء. (راجع: الفقرات 102-104)

مقدمو الخدمات

(ح) أن تكون الموارد البشرية أو التقنية أو الفكرية التي تم الحصول عليها من مقدمي الخدمات مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وفي تنفيذ الارتباطات، مع مراعاة أهداف الجودة المحددة في الفقرة 32 (د) و(هـ) و(و) و(ز). (راجع: الفقرات 105-108)

المعلومات والاتصالات

33. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة، أو إعدادها أو استخدامها، ونقل المعلومات داخل المكتب وإلى الأطراف الخارجية في الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرة 109)

(أ) أن يقوم نظام المعلومات بتحديد المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها والتي تدعم نظام إدارة الجودة، ويقوم بحصر هذه المعلومات ومعالجتها والحفاظ عليها، سواءً كانت من مصادر داخلية أو خارجية. (راجع: الفقرتين 110، 111)

(ب) أن تقرّ وتعزز ثقافة المكتب مسؤولية العاملين بشأن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم. (راجع: الفقرة 112)

(ج) أن يتم تبادل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها عبر المكتب ومع فرق الارتباطات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة 112)

(1) نقل المعلومات إلى العاملين وفرق الارتباطات، وكفاية هذه المعلومات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لتمكينهم من فهم وأداء مسؤولياتهم فيما يتعلق بتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات؛

(2) قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى المكتب عند تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات.

(د) أن يتم نقل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف الخارجية، بما في ذلك:

(1) قيام المكتب بنقل المعلومات إلى، أو ضمن، الشبكة التي ينتهي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، إن وجدوا، لتمكين الشبكة أو مقدمي الخدمات من الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بمتطلبات الشبكة أو خدماتها أو الموارد التي يقومون بتوفيرها؛ (راجع: الفقرة 113)

(2) نقل المعلومات خارجياً عندما يتعين القيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية، أو لدعم الأطراف الخارجية في فهم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرتين 114، 115)

استجابات محددة

34. عند تصميم الاستجابات وتطبيقها وفقاً للفقرة 26، يجب على المكتب تضمين الاستجابات التالية: (راجع: الفقرة 116)

(أ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لما يلي:

- (1) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛ (راجع: الفقرة 117أ)
- (2) التعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقويمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين 118أ، 119أ)
- (ب) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ج) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لتلقي الشكاوى والادعاءات المتعلقة بالإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب الموضوعة وفقاً لهذا المعيار، والتحري عن هذه الشكاوى والادعاءات وحلها. (راجع: الفقرتين 120أ، 121أ)
- (د) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تكون قائمة عندما:
- (1) يصبح المكتب على دراية بمعلومات بعد قبوله لعلاقة مع أحد العملاء أو قبوله لارتباط معين أو استمراره في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وكان من شأن تلك المعلومات أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض الارتباط المعين فيما لو توفرت له قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛ أو (راجع: الفقرتين 122أ، 123أ)
- (2) يكون المكتب ملزماً بموجب الأنظمة أو اللوائح بقبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين. (راجع: الفقرة 123أ)
- (هـ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات: (راجع: الفقرات 124أ-126أ)
- (1) تتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت؛ (راجع: الفقرات 127أ-129أ)
- (2) تتناول الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛ (راجع: الفقرة 130أ)
- (3) تتناول المعلومات التي سيتم توفيرها عندما يتم الاتصال خارجياً وفقاً للفقرتين 34(هـ) و34(هـ)2، بما في ذلك طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب. (راجع: الفقرتين 131أ، 132أ)
- (و) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (2)، وتتطلب إجراء فحص لجودة الارتباطات فيما يتعلق بما يلي:
- (1) ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة؛
- (2) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودتها؛ (راجع: الفقرة 133أ)
- (3) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي يحدد المكتب أن فحص جودتها يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة المرتبطة بها. (راجع: الفقرات 134أ-137أ)

آلية المتابعة والتصحيح

35. يجب على المكتب وضع آلية للمتابعة والتصحيح لأجل ما يلي: (راجع: الفقرة 138أ)

- (أ) توفير معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- (ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها

36. يجب على المكتب تصميم أنشطة للمتابعة وتنفيذها لتوفير أساس للتعرف على أوجه القصور.
37. عند تحديد طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداهها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرات 139-142)
- (أ) أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة؛
- (ب) تصميم الاستجابات؛
- (ج) تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب؛ (راجع: الفقرتين 143، 144)
- (د) التغييرات في نظام إدارة الجودة؛ (راجع: الفقرة 145)
- (هـ) نتائج أنشطة المتابعة السابقة وما إذا كانت تلك الأنشطة لا تزال ملائمة عند تقويم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وما إذا كانت التصرفات التصحيحية قد امتازت بالفاعلية في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق؛ (راجع: الفقرتين 146، 147)
- (و) المعلومات الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار، والمعلومات الناتجة من التقييمات الخارجية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات. (راجع: الفقرات 148-150)
38. يجب على المكتب أن يضع ضمن أنشطة المتابعة الخاصة به التقصي عن الارتباطات المكتملة ويجب عليه تحديد الارتباطات التي سيتم اختيارها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب: (راجع: الفقرات 141، 151-154)
- (أ) أخذ الأمور الواردة في الفقرة 37 في الحسبان؛
- (ب) مراعاة طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الأخرى التي ينفذها المكتب والارتباطات التي تخضع لها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يخضعون لها؛
- (ج) اختيار ارتباط مكتمل واحد على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، على أساس دوري يحدده المكتب.
39. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:
- (أ) تتطلب أن يحظى الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ أنشطة المتابعة بفاعلية؛
- (ب) تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. ويجب أن تحظر هذه السياسات أو الإجراءات قيام أعضاء الفريق أو فاحص الجودة في ارتباط بعينه بتنفيذ أي تقصي عن ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين 155، 156)

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور

40. يجب على المكتب تقويم المكتشفات لتحديد ما إذا كانت توجد أوجه القصور، بما في ذلك في آلية المتابعة والتصحيح. (راجع: الفقرات 157-162)

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها

41. يجب على المكتب تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، عن طريق: (راجع: الفقرات 161، 163، 164)
- (أ) التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها. وعند تحديد طبيعة إجراءات التحري عن الأسباب الجذرية، وتحديد توقيتها ومداهها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة. (راجع: الفقرات 165-169)
- (ب) تقويم تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها، كل منها على حدة وفي مجملها، على نظام إدارة الجودة.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

42. يجب على المكتب تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، تستجيب لنتائج تحليل الأسباب الجذرية. (راجع: الفقرات 170-172)
43. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح تقويم ما إذا كانت التصرفات التصحيحية:
- (أ) مصممة على نحو مناسب لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية ذات الصلة وتحديد أنها قد تم تطبيقها؛
- (ب) المطبقة لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق تمتاز بالفاعلية.
44. إذا أشار التقويم إلى عدم تصميم التصرفات التصحيحية، وعدم تطبيقها، على نحو مناسب أو عدم فاعليتها، فيجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح اتخاذ التصرف المناسب لضمان تعديل التصرفات التصحيحية على نحو مناسب حتى تكون فعالة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين

45. يجب على المكتب الاستجابة للظروف التي تشير فيها المكتشفات إلى وجود ارتباط تم فيه إهمال إجراءات ضرورية أثناء تنفيذ الارتباط أو ارتباط صدر له تقرير ربما لم يكن مناسباً. ويجب أن تتضمن استجابة المكتب: (راجع: الفقرة 173)
- (أ) اتخاذ التصرف المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) عندما يُعتبر التقرير غير مناسب، مراعاة الآثار المترتبة على ذلك واتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك النظر فيما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح

46. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح نقل ما يلي في الوقت المناسب إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة: (راجع: الفقرة 174)
- (أ) وصف لإجراءات المتابعة التي تم تنفيذها؛
- (ب) أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك مدى حدة وانتشار هذا القصور؛
- (ج) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها.
47. يجب على المكتب نقل الأمور الموضحة في الفقرة 46 إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.

متطلبات الشبكة أو خدماتها

48. عندما ينتهي المكتب إلى شبكة، يجب عليه فهم ما يلي، عند الاقتضاء: (راجع: الفقرتين 19، 175)
- (أ) المتطلبات التي حددتها الشبكة بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات تطبيق المكتب أو استخدامه للموارد أو الخدمات التي تم تصميمها، أو تم توفيرها بأية طريقة أخرى، بواسطة الشبكة أو من خلالها (أي متطلبات الشبكة)؛
- (ب) أية خدمات أو موارد قامت الشبكة بتوفيرها واختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص به (أي خدمات الشبكة)؛
- (ج) مسؤوليات المكتب عن أي تصرفات ضرورية لتطبيق متطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها. (راجع: الفقرة 176)
- ويظل المكتب مسؤولاً عن نظام إدارة الجودة الخاص به، بما في ذلك الأحكام المهنية التي يتم اتخاذها عند تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ولا يجوز للمكتب أن يسمح بتعارض الالتزام بمتطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها مع متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة 177)

49. بناءً على الفهم الذي تم التوصل إليه في الفقرة 48، يجب على المكتب:

- (أ) تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام، بما في ذلك الكيفية التي سيتم تطبيقها بها؛ (راجع: الفقرة 178أ)
- (ب) تقويم ما إذا كانت متطلبات الشبكة أو خدماتها يلزم على المكتب تكييفها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به، وكيفية القيام بذلك إذا لزم الأمر. (راجع: الفقرتين 179أ، 180أ)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

50. عندما تنفذ الشبكة أنشطة للمتابعة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يجب على المكتب:

- (أ) تحديد أثر أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب التي يتم تنفيذها وفقاً للفقرات 36-38؛
- (ب) تحديد مسؤوليات المكتب فيما يتعلق بأنشطة المتابعة، بما في ذلك أي تصرفات ذات صلة يتخذها المكتب؛
- (ج) الحصول على نتائج أنشطة المتابعة من الشبكة في الوقت المناسب، في إطار تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور في الفقرة 40. (راجع: الفقرة 181أ)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها

51. يجب على المكتب:

- (أ) فهم النطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي تهدف إلى ضمان تطبيق متطلبات الشبكة بشكل مناسب عبر مكاتب الشبكة، وكيفية قيام الشبكة بنقل نتائج أنشطة المتابعة التي قامت بتنفيذها إلى المكتب؛
- (ب) الحصول، سنوياً على الأقل، على معلومات من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، في حالة الانطباق، وأيضاً: (راجع: الفقرات 182-184أ)
- (1) نقل المعلومات إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، حسب مقتضى الحال، لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم؛
- (2) النظر في أثر المعلومات على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها

52. في حال تعرف المكتب على قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها، فيجب عليه: (راجع: الفقرة 185أ)

- (أ) نقل المعلومات ذات الصلة الخاصة بالقصور الذي تم التعرف عليه إلى الشبكة؛
- (ب) وفقاً للفقرة 42، تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها. (راجع: الفقرة 186أ)

تقويم نظام إدارة الجودة

53. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة تقويم نظام إدارة الجودة، بالنيابة عن المكتب. ويجب إجراء التقويم في وقت معين، وتنفيذه سنوياً على الأقل. (راجع: الفقرات 187-189أ)
54. بناءً على التقويم، يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة استنتاج أحد ما يلي، بالنيابة عن المكتب: (راجع: الفقرتين 190أ، 195أ)
- (أ) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام؛ أو (راجع: الفقرة 191أ)

- (ب) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله؛ أو (راجع: الفقرة 192أ)
- (ج) أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام. (راجع: الفقرات 192أ-194أ)
55. في حال توصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة 54(ب) أو 54(ج)، فيجب على المكتب: (راجع: الفقرة 196أ)
- (أ) اتخاذ تصرف عاجل ومناسب؛
- (ب) الاتصال مع:
- (1) فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة بالقدر الذي يتعلق بمسؤولياتهم؛ (راجع: الفقرة 197أ)
- (2) أطراف خارجية وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب التي تتطلبها الفقرة 34(هـ). (راجع: الفقرة 198أ)
56. يجب على المكتب إجراء تقييمات دورية لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان تقويم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات 199أ-201أ)

التوثيق

57. يجب على المكتب إعداد توثيق لنظام إدارة الجودة الخاص به يكفي لما يلي: (راجع: الفقرات 202أ-204أ)
- (أ) دعم العاملين في التوصل إلى فهم متنسق لنظام إدارة الجودة، بما في ذلك فهم أدوارهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة وتنفيذ الارتباطات؛
- (ب) دعم التطبيق والعمل المتنسق للاستجابات؛
- (ج) توفير أدلة بشأن تصميم الاستجابات وتطبيقها وعملها، لدعم تقويم نظام إدارة الجودة الذي يقوم بتنفيذه الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.
58. عند إعداد التوثيق، يجب على المكتب تضمين ما يلي:
- (أ) تحديد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والمسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛
- (ب) أهداف الجودة ومخاطر الجودة الخاصة بالمكتب: (راجع: الفقرة 205أ)
- (ج) وصف للاستجابات وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة؛
- (د) فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح:
- (1) أدلة بشأن أنشطة المتابعة التي تم تنفيذها؛
- (2) تقويم المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية؛
- (3) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وتقويم تصميم تلك التصرفات التصحيحية وتطبيقها؛
- (4) الاتصالات المتعلقة بالمتابعة والتصحيح؛
- (هـ) أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة 54.
59. يجب على المكتب توثيق الأمور الواردة في الفقرة 58 من حيث تعلقها بمتطلبات الشبكة أو خدماتها وتقويم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفقاً للفقرة 49(ب). (راجع: الفقرة 206أ)

60. يجب على المكتب تحديد فترة زمنية للاحتفاظ بالتوثيق الخاص بنظام إدارة الجودة، وذلك لفترة تكفي لتمكينه من متابعة تصميم النظام وتطبيقه وتشغيله، أو لفترة أطول إذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح ذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 3، 4)

- 1.1. تحدد أيضاً الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، بما في ذلك معيار ارتباطات الفحص (2400)⁵ ومعيار ارتباطات التأكيد (3000)⁶، متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات.
- 2.1. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة⁷ على متطلبات و مواد تطبيقية للمحاسبين المهنيين تمكّنهم من الوفاء بمسؤوليتهم عن العمل بما يخدم المصلحة العامة. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة 15، ففي سياق تنفيذ الارتباطات على النحو الموضح في هذا المعيار، يشكل تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت جزءاً من مسؤولية المحاسب المهني عن العمل بما يخدم المصلحة العامة.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرات 6-9)

- 3.1. قد يستخدم المكتب مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة الخاص به.
- 4.1. فيما يلي أمثلة للطبيعة المترابطة بين المكونات:
 - توضح آلية المكتب لتقييم المخاطر الآلية التي يتعين على المكتب اتباعها عند تطبيقه لمنهج قائم على أساس المخاطر عبر نظام إدارة الجودة.
 - يقوم مكون الحوكمة والقيادة بهيئة البيئة التي تدعم نظام إدارة الجودة.
 - يساعد مكونا الموارد والمعلومات والاتصالات في تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
 - آلية المتابعة والتصحيح هي آلية تهدف إلى متابعة نظام إدارة الجودة بأكمله. وتوفر نتائج آلية المتابعة والتصحيح معلومات ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر.
 - قد توجد علاقات بين أمور خاصة، فعلى سبيل المثال، تتعلق جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- 5.1. يتم الوصول إلى التأكيد المعقول عندما يحد نظام إدارة الجودة، إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، من خطر عدم تحقيق الأهداف المنصوص عليها في الفقرة 14(أ) و(ب). والتأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، وذلك لوجود قيود ملازمة لنظام إدارة الجودة. ومن هذه القيود احتمال الخطأ في الاجتهاد البشري عند اتخاذ القرارات واحتمال حدوث أعطال في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، على سبيل المثال، بسبب الخطأ أو السلوك البشري أو الفشل في تطبيقات تقنية المعلومات.

اختصاص هذا المعيار (راجع: الفقرة 12)

- 6.1. يوضح هدف هذا المعيار السياق الذي تم فيه وضع متطلبات المعيار، ويحدد المحصلة النهائية المرجوة من المعيار، والغرض منه هو دعم المكتب في فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك.
- 7.1. يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة "يجب".

⁵ معيار ارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

⁶ معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

⁷ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين والمعتمد في المملكة العربية السعودية

8أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛
- قد تشمل على أمثلة توضح كيفية تطبيق المتطلبات.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب عن تطبيق متطلبات هذا المعيار والالتزام بها.

9أ. يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني المنسوبة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعيار وتفسيره بشكل متسق، وهي لا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعاً لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، على المصطلحات الوارد تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات لمصطلحات أخرى واردة في هذا المعيار للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

التعريفات

القصور (راجع: الفقرة 16(أ))

- 10أ. يتعرف المكتب على أوجه القصور من خلال تقويم المكتشفات. وقد ينشأ القصور من أمر واحد تم اكتشافه، أو من مجموعة من المكتشفات.
- 11أ. عند التعرف على قصور نتيجة لعدم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو عدم تقييمها بشكل سليم، فإن الاستجابات لمواجهة تلك المخاطر قد تكون غائبة أيضاً أو غير مصممة أو مطبقة بشكل مناسب.
- 12أ. تتألف الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة من متطلبات هذا المعيار التي تتناول:

- إسناد المسؤوليات (الفقرات 20-22)؛
- آلية المكتب لتقييم المخاطر؛
- آلية المتابعة والتصحيح؛
- تقويم نظام إدارة الجودة.

أمثلة لأوجه القصور التي تتعلق بالجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة

- إخفاق آلية المكتب لتقييم المخاطر في معرفة المعلومات التي تشير إلى حدوث تغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته والحاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة، أو تعديل مخاطر الجودة أو الاستجابات.
- عدم تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، أو عدم تطبيقها، بطريقة:
 - توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
 - تمكن المكتب من اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.
- عدم قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة بإجراء التقويم السنوي لنظام إدارة الجودة.

فريق الارتباط (راجع: الفقرة 16(و))

13أ. يوفر معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)⁸ إرشادات بشأن تطبيق تعريف فريق الارتباط في سياق مراجعة القوائم المالية.

التقصيات الخارجية (راجع: الفقرة 16(ز))

14أ. في بعض الظروف، قد تتولى سلطة إشراف خارجية تنفيذ أنواع أخرى من التقصيات، على سبيل المثال، تنفيذ فحوصات محورية تركز على جوانب معينة من ارتباطات المراجعة أو الممارسات التي تتم على مستوى المكتب، فيما يخص مجموعة مختارة من المكاتب.

المكتشفات (راجع: الفقرة 16(ح))

15أ. في إطار تجميع المكتشفات من أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة، قد يتعرف المكتب على ملاحظات أخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به، مثل النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيره. وتشرح الفقرة 158أ كيفية استخدام المكتب للملاحظات الأخرى في نظام إدارة الجودة.

16أ. تحتوي الفقرة 148أ على أمثلة للمعلومات التي يتم جمعها من المصادر الأخرى ذات الصلة.

17أ. تشمل أنشطة المتابعة على المتابعة التي يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات، مثل التقصي عن الارتباطات. وعلاوة على ذلك، قد تشمل التقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة على معلومات تتعلق بارتباطات معينة. ونتيجة لذلك، تشمل المعلومات التي تتعلق بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، على مكتشفات على مستوى الارتباطات قد تكون مؤشراً على مكتشفات فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.

المكتب (راجع: الفقرة 16(ط))

18أ. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

الشبكة (راجع: الفقرتين 16(ل)، 48)

19أ. قد يتم هيكلية الشبكات، والمكاتب داخلها، بطرق عدة. فعلى سبيل المثال، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب:

- قد تضع الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد توفر خدمات يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
- قد تقوم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة بتوفير خدمات (موارد مثلاً) يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
- قد تضع الهياكل أو الجهات الأخرى ضمن الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد تقوم بتوفير خدمات.

ولأغراض هذا المعيار، فإن أي متطلبات للشبكة أو خدمات لها يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من هياكل أو جهات أخرى داخل الشبكة تُعد "متطلبات للشبكة أو خدمات لها".

العاملون (راجع: الفقرة 16(ن))

20أ. إضافة إلى العاملين (أي الأفراد داخل المكتب)، قد يستعين المكتب بأفراد من خارجه عند تنفيذ الأنشطة في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد، على سبيل المثال، أفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة (على سبيل المثال، أفراد من مركز تقديم الخدمات التابع لأحد المكاتب ضمن الشبكة) أو أفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات (على سبيل المثال، مراجع أحد المكونات الذي يعمل لدى مكتب آخر ليس ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

21أ. يشمل العاملون أيضاً الشركاء والموظفين في الهياكل الأخرى التابعة للمكتب، مثل مركز تقديم الخدمات داخل المكتب.

⁸ معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 15أ-25أ

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين 16(ر)، 29)

22. أ قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق في سياق نظم إدارة الجودة، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وقد يكون لمصطلح "المحاسب المهني" تعريف في المتطلبات المسلكية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يعرف الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة مصطلح "المحاسب المهني" ويشرح كذلك نطاق تطبيق النصوص الواردة في الميثاق التي تنطبق على فرادى المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة ومكاتبهم.
23. أ يتناول الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة الظروف التي تمنع فيها الأنظمة أو اللوائح المحاسب المهني من الالتزام بأجزاء معينة من الميثاق. وينص الميثاق الدولي أيضاً على أن بعض الدول قد تكون لديها نصوص نظامية أو تنظيمية تختلف عن تلك الموضحة في الميثاق، أو تزيد عليها، وأن المحاسبين المهنيين في تلك الدول يلزم أن يكونوا على دراية بتلك الاختلافات وأن يلتزموا بالنصوص الأكثر تشدداً، ما لم تكن محظورة بموجب الأنظمة أو اللوائح.
24. أ قد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على الأفراد في سياق تنفيذ الارتباطات وليس على المكتب في حد ذاته. فعلى سبيل المثال:

- ينطبق الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية بموجب علاقتهم مع المكتب، سواءً بصفة متعاقد أو موظف أو مالك، وقد يكون ذلك الجزء ذا صلة في سياق تنفيذ الارتباطات.
- تنطبق أيضاً متطلبات معينة في الجزأين الثالث والرابع من الميثاق الدولي على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية لصالح العملاء.

وقد تستدعي الحاجة أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التزام الأفراد بهذه المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

مثال للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأفراد فقط دون المكتب، والتي تتعلق بتنفيذ الارتباطات

يتناول الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة الضغوط التي تتم ممارستها لمخالفة المبادئ الأساسية، ويشتمل على متطلبات تحظر على أي فرد:

- السماح بأن تؤدي الضغوط التي يمارسها الآخرون إلى مخالفة الالتزام بالمبادئ الأساسية؛ أو
 - ممارسة أي ضغوط على الآخرين مع علم المحاسب، أو مع وجود أسباب تدعوه إلى الاعتقاد، بأن تلك الضغوط ستؤدي إلى مخالفة الأفراد الآخرين للمبادئ الأساسية.
- قد تنشأ هذه الظروف، على سبيل المثال، عندما يرى فرد أثناء تنفيذ الارتباط أن الشريك المسؤول عن الارتباط أو عضو آخر كبير في فريق الارتباط قد مارس ضغوطاً عليه لمخالفة المبادئ الأساسية.

الاستجابة (راجع: الفقرة 16(ش))

25. أ يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات العاملين والأفراد الآخرين الذين تخضع تصرفاتهم للسياسات (بمن فيهم فرق الارتباطات)، أو من خلال امتناعهم عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع سياسات المكتب.
26. أ قد يتم التكاليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال، أو قد تنتج عن سلوكيات لم يصدر بها أمر رسمي ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المكتب. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب.
27. أ في حال استعانة المكتب بأفراد من خارجه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، فقد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات هؤلاء الأفراد. ويوفر معيار المراجعة (220) (المحدث)⁹ إرشادات بشأن الحالات التي قد يجد المكتب فيها حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات الأفراد الذين من خارج المكتب في سياق مراجعة القوائم المالية.

⁹ معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 231-251

مقدم الخدمة (راجع: الفقرة 16(ت))

أ28. يشمل مقدمو الخدمات مراجعي المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب.

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها (راجع: الفقرة 17)

أ29. أمثلة للحالات التي قد لا يكون فيها أحد متطلبات هذا المعيار ذا صلة بالمكتب

- عندما يكون المكتب محاسباً قانونياً فرداً. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، قد لا تكون المتطلبات التي تتناول الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات داخل المكتب، والتوجيه، والإشراف والفحص، وعلاج الاختلاف في الآراء، قد لا تكون تلك المتطلبات ذات صلة.
- عندما تقتصر الارتباطات التي ينفذها المكتب على ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، إذا كان المكتب غير مطالب بالحفاظ على الاستقلال فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، فلن يكون من بين المتطلبات ذات الصلة الحصول على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين.

نظام إدارة الجودة

تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله (راجع: الفقرة 19)

أ30. لا تُعد إدارة الجودة عملاً منعزلاً داخل المكتب؛ بل هي ناتج التكامل بين ثقافة تبدي التزاماً بالجودة، من جهة، وبين استراتيجية المكتب وأنشطته التشغيلية وآليات عمله، من جهة أخرى. ولذلك، قد يؤدي تصميم نظام إدارة الجودة والأنشطة التشغيلية للمكتب وآليات عمله على نحو متكامل إلى تطوير منهج متجانس لإدارة المكتب، وتعزيز فاعلية إدارة الجودة.

أ31. من المرجح تعزيز جودة الأحكام المهنية التي يمارسها المكتب عندما يبدي الأفراد الذين يتخذون تلك الأحكام موقفاً سلوكياً يشتمل على عقلية متسائلة، وينطوي ذلك على ما يلي:

- مراعاة مصدر المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نظام إدارة الجودة، ومراعاة ملاءمتها وكفائتها، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته؛
- الانفتاح والانتباه للحاجة إلى تنفيذ المزيد من التحريات أو غيرها من التصرفات.

المسؤوليات (راجع: الفقرات 20، 21، 28(د))

أ32. يشتمل مكون الحوكمة والقيادة على هدف للجودة يتمثل في أن يكون الهيكل التنظيمي للمكتب وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أ33. بغض النظر عن إسناد المسؤوليات المتعلقة بنظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة 20، يظل المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة ومساءلة ومحاسبة الأفراد عن المهام المسندة إليهم. فعلى سبيل المثال، بالرغم من قيام المكتب بإسناد التقييم الخاص بنظام إدارة الجودة والاستنتاج من هذا التقييم إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، وفقاً للفقرتين 53 و54، فإن المكتب هو المسؤول عن هذا التقييم والاستنتاج.

أ34. من المعتاد أن يكون الفرد الذي تُسند إليه المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة 20 شريكاً في المكتب بحيث يكون له التأثير المناسب والصلاحيات المناسبة داخل المكتب، وفقاً لمتطلبات الفقرة 21. ومع ذلك، وبناءً على الهيكل القانوني للمكتب، قد توجد ظروف لا يكون فيها الفرد شريكاً في المكتب ولكن يكون له التأثير المناسب والصلاحيات المناسبة داخل المكتب لتنفيذ المهمة المسندة إليه بسبب الترتيبات الرسمية التي يحددها المكتب أو الشبكة التي ينتمي إليها المكتب.

أ35. قد تختلف طريقة إسناد المكتب للمهام والمسؤوليات والصلاحيات داخله وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات معينة على المكتب تؤثر على هيكل القيادة والإدارة أو المسؤوليات المسندة إليهم. وقد يقوم الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة 20 بإحالة المهام

أو الإجراءات أو الواجبات أو التصرفات إلى أفراد آخرين لمساعدتهم في الوفاء بمسؤولياتهم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة 20 مسؤولين ومسؤولين عن المسؤوليات المسندة إليهم.

مثال للتدرج لتوضيح كيفية إسناد المهام والمسؤوليات

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتم إسناد المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى شريك مدير واحد يتحمل وحده مسؤولية الإشراف على المكتب. وقد يتحمل هذا الفرد أيضاً المسؤولية عن جميع جوانب نظام إدارة الجودة، بما في ذلك المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تتعدد مستويات القيادة داخل الهيكل التنظيمي للمكتب، وقد توجد للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تحظى بصلاحيات الإشراف غير التنفيذي على المكتب، وقد تتألف تلك الهيئة من أفراد من خارج المكتب. وعلاوة على ذلك، قد يقوم المكتب بإسناد المسؤولية التشغيلية عن جوانب خاصة في نظام إدارة الجودة بخلاف تلك المحددة في الفقرة 20(ج)، مثل المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بالمتطلبات المسلكية أو المسؤولية التشغيلية عن إدارة أحد خطوط الخدمات.

36أ. يُعد الالتزام بمتطلبات الاستقلال أمراً ضرورياً لتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى، وهو أحد الأمور التي يتوقعها أصحاب المصلحة الذين يعتمدون على تقارير المكتب. وجرت العادة على أن يتولى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال مسؤولية الإشراف على جميع الأمور المتعلقة بالاستقلال بحيث يتم تصميم وتطبيق منهج قوي ومتسق من قبل المكتب للتعامل مع متطلبات الاستقلال.

37أ. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات إضافية للأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة 20، مثل المتطلبات المتعلقة بالترخيص المهني أو التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر.

38أ. تشتمل عادةً الخبرة والمعرفة المناسبة التي يحظى بها الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة على فهم القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب والخبرة المتعلقة بالعمليات التشغيلية الخاصة بعمل المكتب.

آلية المكتب لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 23)

39أ. قد تتأثر طريقة تصميم المكتب لآلية تقييم المخاطر الخاصة به بطبيعة المكتب وظروفه، بما في ذلك طريقة هيكل المكتب وتنظيمه.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف آلية المكتب لتقييم المخاطر

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتوفر لدى الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة فهم للمكتب وارتباطاته بما يكفي لتنفيذ آلية تقييم المخاطر. وقد يكون توثيق أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات أقل شمولاً مما يتم في المكاتب الأكثر تعقيداً (قد يتم التوثيق، على سبيل المثال، في مستند واحد).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد توجد آلية رسمية لتقييم المخاطر، يشارك فيها العديد من الأفراد وتنطوي على الكثير من الأنشطة. وقد تكون الآلية مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات بشكل مركزي لجميع وحدات العمل والوظائف وخطوط الخدمات) أو غير مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات على مستوى كل وحدة عمل أو وظيفة أو خط خدمة، مع تجميع المخرجات على مستوى المكتب). وقد تحدد الشبكة أيضاً للمكتب أهدافاً ومخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها ليقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة.

40أ. يُعد تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها آلية تكرارية، وليس المقصود أن يتم تناول متطلبات هذا المعيار على نسق واحد. فعلى سبيل المثال:

- عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، قد يرى المكتب حاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة.
- عند تصميم الاستجابات وتطبيقها، قد يرى المكتب أن ثمة خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه وتقييمه.

41أ. تشكل مصادر المعلومات التي تمكن المكتب من تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها، جزءاً من مكون المعلومات والاتصالات الخاص بالمكتب وهي تشمل:

- نتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (انظر الفقرتين 42 وأ171).
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مقدمي الخدمات، بما في ذلك:
 - المعلومات عن متطلبات الشبكة أو خدماتها (انظر الفقرة 48)؛
 - المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الشبكة، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بنتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (انظر الفقرتين 50، 51).
- قد توجد أيضاً معلومات أخرى، داخلية أو خارجية على السواء، ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر، مثل:
 - المعلومات المتعلقة بالشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار.
 - نتائج التقييمات الخارجية.
 - المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة أو عدم التزامها باللوائح التنظيمية للأوراق المالية).
 - التغييرات في نظام إدارة الجودة التي تؤثر على جوانب النظام الأخرى، مثل التغييرات في موارد المكتب.
 - المصادر الخارجية الأخرى، مثل الإجراءات التنظيمية والدعاوى القضائية المقامة ضد المكتب أو ضد مكاتب أخرى داخل الدولة والتي قد تسلط الضوء على أمور يلزم على المكتب مراعاتها.

تحديد أهداف الجودة (راجع: الفقرة 24)

- 42. • قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تنشأ عنها أهداف إضافية للجودة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المكتب مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتعيين أفراد غير تنفيذيين في هيكل الحوكمة الخاص به ويرى المكتب أنه من الضروري تحديد أهداف إضافية للجودة تتناول تلك المتطلبات.
- 43. • بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، قد لا يرى المكتب ضرورة لتحديد أهداف إضافية للجودة.
- 44. • قد يحدد المكتب أهدافاً فرعية لتعزيز التعريف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها.

التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها (راجع: الفقرة 25)

- 45. • قد توجد حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أخرى، تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، غير موضحة في الفقرة 25(أ) قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة.
- 46. • تنشأ المخاطر من الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، على تحقيق أهداف الجودة، ومن درجة ذلك التأثير. ولا تستوفي المخاطر جميعها تعريف خطر الجودة. ويساعد الحكم المهني المكتب في تحديد ما إذا كان الخطر يُعد من مخاطر الجودة، ويعتمد ذلك على نظر المكتب فيما إذا كانت هناك احتمالية معقولة لحدوث الخطر وتأثيره سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من مخاطر الجودة.

أمثلة لمخاطر الجودة التي قد تنشأ	أمثلة لفهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة
----------------------------------	--

<p>في سياق الحوكمة والقيادة، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة مثل ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● توزيع الموارد أو تخصيصها بطريقة تمنح الأولوية للخدمات التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار واحتمال أن يؤثر ذلك سلباً على جودة الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار. ● عدم مراعاة القرارات المتعلقة بالأولويات المالية والتشغيلية، بصورة تامة أو كافية، لأهمية الجودة في تنفيذ الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار. 	<ul style="list-style-type: none"> ● القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله: تعتمد الأهداف المالية العامة للمكتب اعتماداً كبيراً على مدى الخدمات التي يقدمها المكتب التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار.
<p>في سياق الحوكمة والقيادة، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة مثل ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● عدم الوضوح في تحديد وإسناد مسؤوليات القيادة عن الجودة، ومسئولياتها عنها. ● مرور تصرفات القيادة وسلوكياتها التي لا تعزز الجودة دون استجواب. 	<ul style="list-style-type: none"> ● خصائص القيادة وأسلوبها الإداري: المكتب هو مكتب صغير يحتوي على عدد قليل من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يتشاركون الصلاحيات فيما بينهم.
<p>في سياق الموارد، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة، من بينها ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● احتمال عدم توافق الموارد التقنية التي يستخدمها المكتبان المندمجان. ● احتمال أن تستخدم فرق الارتباطات موارد فكرية قام أحد المكتبين بتطويرها قبل الاندماج، وهذه الموارد لم تعد متنسقة مع المنهجية الجديدة التي يستخدمها المكتب الجديد المندمج. 	<ul style="list-style-type: none"> ● مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية: أنجز المكتب مؤخراً اندماجاً مع مكتب آخر.

47أ نظراً للطبيعة المتجددة لنظام إدارة الجودة، فقد تنشأ عن الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات، يتم اتخاذها أو لا يتم اتخاذها، تؤدي إلى ظهور المزيد من مخاطر الجودة. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المكتب مورداً (على سبيل المثال، مورداً تقنياً) لمواجهة أحد مخاطر الجودة، وقد تنشأ مخاطر تتعلق بالجودة من استخدام ذلك المورد.

48أ قد تتباين درجة التأثير السلبي للخطر، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق أحد أهداف الجودة بناءً على الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي نشأ عنها هذا الخطر، مع مراعاة ما يلي، على سبيل المثال:

- الكيفية التي ستؤثر بها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، على تحقيق هدف الجودة.
- معدل الحدوث المتوقع للحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه.
- المدة التي ستستغرقها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، من بعد وقوعه حتى يظهر تأثيره، وما إذا كان المكتب ستستخ له الفرصة خلال ذلك الوقت للاستجابة من أجل التخفيف من تأثير تلك الحالة أو ذلك الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه.
- طول المدة التي ستؤثر خلالها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، من بعد وقوعه على تحقيق هدف الجودة.

ولا يلزم أن ينطوي تقييم مخاطر الجودة على منح درجات أو نقاط رسمية، ولكن لا تُمنع المكاتب من استخدامها.

تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة (راجع: الفقرة 16(ش)، 26)

49أ تعتمد طبيعة الاستجابات، وتوقيتها ومداهما، على أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة، أي مدى الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

50أ قد تعمل الاستجابات، التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها، على مستوى المكتب أو مستوى الارتباطات، أو قد توجد مجموعة من المسؤوليات التي تتعلق باتخاذ التصرفات على مستوى المكتب والارتباطات.

مثال لاستجابة قام المكتب بتصميمها وتطبيقها وتعمل على مستوى كل من المكتب والارتباطات

يضع المكتب سياسات أو إجراءات للتشاور تحدد الأطراف التي ينبغي على فرق الارتباطات التشاور معها والأمر الخاصة التي يتعين أن يتم التشاور بشأنها. ويعين المكتب أفراداً يتمتعون بمؤهلات وخبرات مناسبة لتقديم الاستشارات. ويتولى فريق الارتباطات المسؤولية عن تحديد الحالات التي تقع فيها أمور تستدعي التشاور وعن البدء في عملية التشاور وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها.¹⁰

51أ. قد تزيد الحاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات موثقة بشكل رسمي في المكاتب التي تحتوي على الكثير من العاملين أو المكاتب المنتشرة جغرافياً، بغية تحقيق الاتساق عبر المكتب.

التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته (راجع: الفقرة 27)

52أ. مثال للتدرج لتوضيح كيفية تباين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون لدى المكتب سياسات أو إجراءات غير رسمية لمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته، وخاصة عندما يكون الأفراد المسؤولين عن تحديد أهداف الجودة والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها وتصميم الاستجابات وتطبيقها قادرين على معرفة تلك المعلومات في السياق الطبيعي لأنشطتهم.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات أكثر رسمية لمعرفة والنظر في المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وقد يشمل هذا، على سبيل المثال، إجراء استعراض دوري للمعلومات التي تتعلق بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، بما في ذلك تتبع الدائم للاتجاهات السائدة وما يحدث في البيئة الداخلية والخارجية للمكتب.

53أ. قد يلزم تحديد أهداف إضافية للجودة، أو إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها، كجزء من التصرفات التصحيحية التي يتخذها المكتب لعلاج قصور تم التعرف عليه وفقاً للفقرة 42.

54أ. يحتمل أن يكون المكتب قد حدد أهدافاً للجودة إضافة إلى تلك المنصوص عليها في هذا المعيار. وقد يتعرف المكتب أيضاً على معلومات تشير إلى زوال الحاجة إلى أهداف الجودة الإضافية التي قام المكتب بتحديدها بالفعل، أو معلومات تشير إلى ضرورة تعديل تلك الأهداف.

الحوكمة والقيادة

الالتزام بالجودة (راجع: الفقرة 28(أ))

55أ. تُعد ثقافة المكتب عاملاً مهماً في التأثير على سلوك العاملين. وتحدد المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً المبادئ الخاصة بسلوك وأداب المهنة، وهي متناولة بمزيد من التفصيل في مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة في هذا المعيار. وقد تشمل القيم والمواقف السلوكية المهنية على ما يلي:

- الأسلوب المهني، على سبيل المثال، مراعاة المواعيد واللباقة والاحترام والمساءلة وسرعة الاستجابة والموثوقية.
- الالتزام بالعمل الجماعي.
- الانفتاح على الأفكار الجديدة أو وجهات النظر المختلفة في البيئة المهنية.
- السعي لتحقيق التميز.
- الالتزام بالتحسين المستمر (على سبيل المثال، وضع توقعات تفوق الحد الأدنى من المتطلبات وتركز على التعلم المستمر).
- المسؤولية الاجتماعية.

¹⁰ معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 35

56أ. قد تشمل آلية المكتب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، بما في ذلك وضع استراتيجية للعمل، على أمور مثل قرارات المكتب بشأن الأمور المالية والتشغيلية، أو الأهداف المالية للمكتب، أو كيفية إدارة الموارد المالية، أو نمو الحصة السوقية للمكتب، أو التخصص في صناعات معينة، أو عروض الخدمات الجديدة. وقد تؤثر الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب، بشكل مباشر أو غير مباشر، على التزام المكتب بالجودة، فعلى سبيل المثال، قد تركز الحوافز داخل المكتب على أولويات مالية وتشغيلية قد تثبط السلوكيات التي تبدي التزاماً بالجودة.

القيادة (راجع: الفقرة 28(ب) و28(ج))

57أ. تشمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمساءلة ومحاسبة القيادة عن الجودة تقييمات الأداء التي تتطلبها الفقرة 56.

58أ. بالرغم من قيام القيادة بإرساء النهج المناسب على المستويات العليا من خلال تصرفاتها وسلوكياتها، فإن التصرفات والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة على جميع المستويات داخل المكتب تسهم مجتمعة في خلق ثقافة المكتب وإبداء الالتزام بالجودة.

الهيكل التنظيمي (راجع: الفقرة 28(د))

59أ. قد يشتمل الهيكل التنظيمي للمكتب على وحدات تشغيلية أو آليات تشغيلية أو أقسام أو مواقع جغرافية وغيرها من الهياكل. وفي بعض الحالات، قد يقوم المكتب بإدارة الآليات أو الأنشطة مركزياً من خلال مركز لتقديم الخدمات، وقد تضم فرق الارتباطات عاملين من مركز تقديم الخدمات التابع للمكتب لتنفيذ مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة.

الموارد (راجع: الفقرة 28(هـ))

60أ. يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية، أو المسؤولية التشغيلية، عن نظام إدارة الجودة قادرين في معظم الحالات على التأثير في طبيعة ومدى الموارد التي يقوم المكتب بالحصول عليها وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها، وطريقة توزيع تلك الموارد أو تخصيصها، بما في ذلك توقيت استخدامها.

61أ. نظراً لأن الاحتياجات من الموارد قد تتغير على مدار الوقت، فقد لا يمكن التنبؤ بجميع تلك الاحتياجات. وقد ينطوي تخطيط موارد المكتب على تحديد الموارد اللازمة في الوقت الراهن، وتوقع الاحتياجات المستقبلية للمكتب من تلك الموارد، ووضع آليات للتعامل مع الاحتياجات غير المتوقعة من الموارد عند نشأتها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين 16(ر)، 29)

62أ. يوضح الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة التي تحدد معايير السلوك المأمول من المحاسب المهني، وينص على معايير الاستقلال الدولية. وتتمثل المبادئ الأساسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. ويحدد الميثاق الدولي أيضاً المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني اتباعه للالتزام بالمبادئ الأساسية وللالتزام، عند الاقتضاء، بمعايير الاستقلال الدولية. كما يتناول الميثاق موضوعات محددة تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية. وقد تحتوي الأنظمة أو اللوائح أيضاً على أحكام تتناول المتطلبات المسلكية، بما في ذلك الاستقلال، مثل أنظمة الخصوصية التي تمس سرية المعلومات.

63أ. في بعض الحالات، قد تكون الأمور التي يتناولها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها.

أمثلة للأمور التي قد يقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة والتي تكون أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها

- أن يحظر المكتب قبول الهدايا والإكراميات من العملاء، حتى وإن كانت القيمة تافهة وغير مهمة.
- أن يحدد المكتب فترات تدوير لجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، بما في ذلك الشركاء الذين يتولون تنفيذ ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويمدد فترات التدوير لجميع كبار الأعضاء في فرق الارتباطات.

64أ. قد تؤثر المكونات الأخرى على مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تتعلق به.

أمثلة للعلاقات بين مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة والمكونات الأخرى

- قد يتناول مكون المعلومات والاتصالات نقل مختلف الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك:
 - قيام المكتب بنقل متطلبات الاستقلال إلى جميع العاملين وغيرهم ممن يخضعون لمتطلبات الاستقلال.
 - قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات ذات الصلة إلى المكتب دون خوف من ردود الفعل الانتقامية، مثل المواقف التي قد تخلق تهديدات تمس الاستقلال، أو المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- في إطار مكون الموارد، قد يقوم المكتب بما يلي:
 - تخصيص أفراد لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور التي تتعلق بتلك المتطلبات.
 - استخدام تطبيقات تقنية المعلومات لمتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بالاستقلال والحفاظ عليها.

65أ. تعتمد المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية استعانة المكتب بتلك الأطراف في نظامه الخاص بإدارة الجودة، أو في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى

- قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة أو موظفي تلك المكاتب، فعلى سبيل المثال، يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة.
- قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على تعريف لفريق الارتباط أو مفهوم آخر مماثل، وقد يشمل التعريف أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات التأكيد على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لمكون أو مقدم خدمة تم تكليفه لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد). وبناءً عليه، فإن أي متطلبات ضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تنطبق على فريق الارتباط حسب التعريف الوارد في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو المفهوم الآخر المماثل، قد تكون ذات صلة أيضاً بهؤلاء الأفراد.
- قد ينطبق مبدأ السرية على الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو مقدمي الخدمات، عندما يمكنهم الوصول إلى معلومات العميل التي حصل عليها المكتب.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

66أ. عند تحقيق أهداف الجودة الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالاستقلال، قد يتناول المراجعون في القطاع العام الاستقلال في سياق التكليف الصادر في القطاع العام والتدابير النظامية.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (راجع: الفقرة 30(أ)(1))

67أ. قد تشمل المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ما يلي:

- صناعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها والعوامل التنظيمية ذات الصلة؛
- طبيعة المنشأة، على سبيل المثال، عملياتها التشغيلية وهيكلها التنظيمي وملكيته وحوكمتها ونموذج عملها وكيفية تمويلها؛
- طبيعة الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة، فعلى سبيل المثال، في حالة إعداد التقارير المتكاملة:
 - قد يشتمل الموضوع محل الارتباط على معلومات اجتماعية أو بيئية أو معلومات تتعلق بالصحة والسلامة؛
 - قد تكون الضوابط المنطبقة في صورة مقاييس للأداء قامت بتحديد هياكل خبراء معترف بها.

68أ. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها لدعم أحكام المكتب بشأن نزاهة العمل وقيمه الأخلاقية هوية الملاك الرئيسيين للعمل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة، وسمعتهم التجارية.

أمثلة للعوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نزاهة العمل وقيمه الأخلاقية

- طبيعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها، بما في ذلك مدى تعقيد هيكل إدارتها وملكيته.
- طبيعة العمليات التشغيلية للعمل، بما في ذلك ممارساته التجارية.
- المعلومات التي تتعلق بالموقف السلوكي للملاك الرئيسيين للعمل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة تجاه أمور مثل التفسير المخل لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العمل مهتماً على نحوٍ مبالغ فيه بإبقاء أتعاب المكتب منخفضة قدر الإمكان.
- المؤشرات الدالة على وجود قيد مفروض من العمل على نطاق العمل.
- المؤشرات على احتمال تورط العمل في أنشطة غسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب، وعدم إعادة التعاقد مع المكتب السابق.
- الهوية والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.

69أ. قد يحصل المكتب على المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر الداخلية والخارجية، من بينها:

- في حالة العلاقة مع عميل حالي، المعلومات من الارتباطات الحالية أو السابقة، إن أمكن، أو الاستفسار من العاملين الآخرين الذين تولوا تنفيذ ارتباطات أخرى لصالح العميل.
- في حالة العلاقة مع عميل جديد، الاستفسار من مقدمي الخدمات الحاليين أو السابقين الذين قاموا بتقديم خدمات المحاسبة المهنية إلى العميل، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- المناقشات مع الأطراف الثالثة الأخرى، مثل البنوك والمستشارين القانونيين والنظراء في الصناعة.
- البحث عن خلفية العميل في قواعد البيانات ذات الصلة (التي قد تكون موارد فكرية). وقد يستعين المكتب في بعض الحالات بمقدم خدمة لإجراء هذا البحث.

70أ. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار ذات صلة أيضاً في كثير من الأحيان بفريق الارتباط عند التخطيط للارتباط وتنفيذه. وقد تتطلب المعايير المهنية على وجه الخصوص من فريق الارتباط الحصول على هذه المعلومات والنظر فيها. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (220) (المُحدث¹¹) من الشرك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.

71أ. قد تشمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة يلزم تناولها قبل قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وقد تتطلب أيضاً من المكتب الاستفسار من مكتب حالي أو سابق عند قبول الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تغيير في المراجعين، يتطلب معيار المراجعة (300)¹² من المراجع، قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يتصل بالمراجع السابق عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أيضاً على متطلبات مراعاة تضارب المصالح عند قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط والاتصال بالمكتب الحالي أو السابق عند قبول ارتباط لمراجعة أو فحص القوائم المالية.

¹¹ معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 23

¹² معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 13(ب)

قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة 30(أ)(2))

أ72. قد تتأثر قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، بما يلي:

- توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط، أو إلى الأشخاص الذين يقومون بتوفير هذه المعلومات؛
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط قادرين على الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

أمثلة للعوامل التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند تحديد توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط

- ظروف الارتباط والموعد النهائي لإعداد التقرير.
- توفر الأفراد الذين يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويشمل هذا توفر:
 - أفراد لتحمل المسؤولية العامة عن توجيه الارتباط والإشراف عليه؛
 - أفراد على معرفة بالصناعة ذات الصلة أو الموضوع محل الارتباط أو الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع وعلى خبرة بالمتطلبات التنظيمية، أو متطلبات إعداد التقرير، ذات الصلة؛
 - أفراد لتنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بالمكونات لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعات.
- توفر الخبراء، عند الحاجة إليهم.
- ما إذا كان يتوفر فرد يستوفي متطلبات الأهلية المنصوص عليها في معيار إدارة الجودة (2)، في حالة الحاجة إلى تنفيذ فحص لجودة الارتباط.
- الحاجة إلى الموارد التقنية، على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات التي تمكن فريق الارتباط من تنفيذ الإجراءات على بيانات المنشأة.
- الحاجة إلى الموارد الفكرية، على سبيل المثال، المنهجيات، أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع، أو الوصول إلى مصادر المعلومات.

الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب (راجع: الفقرة 30(ب))

أ73. قد تركز الأولويات المالية على ربحية المكتب، ويكون للأتعاب التي يتم الحصول عليها لتنفيذ الارتباطات تأثير على الموارد المالية للمكتب. وقد تشمل الأولويات التشغيلية على مجالات تركيز استراتيجية، مثل نمو الحصة السوقية للمكتب أو التخصص في صناعات معينة أو عروض الخدمات الجديدة. وقد توجد ظروف يكون المكتب راضياً فيها عن الأتعاب المقترحة للارتباط لكن من غير المناسب له قبول أو الاستمرار في الارتباط أو العلاقة مع العميل (على سبيل المثال، عندما يفتقر العميل للنزاهة والقيم الأخلاقية).

أ74. قد توجد ظروف أخرى لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويتناول الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى، بما في ذلك الظروف التي قد تخلق تهديداً يمس الالتزام بالمبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المقترحة للارتباط قليلة جداً.

تنفيذ الارتباطات

مسؤوليات فريق الارتباط والتوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرتين 31(أ)، 31(ب))

أ75. قد تشمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة بشأن المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (220) (المُحدَّث) المسؤولية العامة للشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي

يكون مسؤولاً عنه وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط طوال مدته، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توجيه فريق الارتباط، والإشراف عليه، بشكل مناسب وفحص عمله.

أ76. أمثلة للتوجيه والإشراف والفحص

- قد يشتمل توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه على ما يلي:
 - متابعة التقدم في تنفيذ الارتباط؛
 - النظر فيما يلي فيما يخص أعضاء فريق الارتباط:
 - ما إذا كانوا يفهمون التعليمات التي تصدر لهم؛
 - ما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ الارتباط؛
 - معالجة الأمور التي تنشأ أثناء الارتباط والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط بما يناسب ذلك؛
 - تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.
- قد يشتمل فحص العمل الذي تم تنفيذه على النظر فيما إذا كان:
 - قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - قد أثرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
 - قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
 - توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم التخطيط له؛
 - العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
 - مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها لارتباط التأكيد كافياً ومناسباً لدعم التقرير؛
 - قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات الارتباط.

77. في بعض الظروف، قد يستعين المكتب بعاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب أو بأفراد من مركز لتقديم الخدمات في مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (أي يتم ضم هؤلاء العاملين أو الأفراد الآخرين إلى فريق الارتباط). وفي هذه الظروف، قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب على وجه الخصوص توجيه الأفراد والإشراف عليهم وفحص عملهم، ومثال ذلك:

- الجوانب الخاصة بالارتباط التي قد يتم إسنادها إلى الأفراد في مركز تقديم الخدمات؛
- الطريقة المتوقعة لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط، أو من يقوم مقامه، بتوجيه العمل الذي ينفذه الأفراد في مركز تقديم الخدمات، والإشراف عليه وفحصه؛
- بروتوكولات الاتصال بين فريق الارتباط والأفراد في مركز تقديم الخدمات.

الحكم المهني ونزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 31(ج))

78. تدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتم اتخاذها بشأن ارتباط التأكيد، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط أثناء تنفيذ ارتباط التأكيد. وقد تتناول الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ممارسة الحكم المهني أو نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يقدم معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹³ أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من تلك المعوقات.

¹³ معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 34-36

التشاور (راجع: الفقرة 31(د))

79. ينطوي التشاور عادة على إجراء نقاش على المستوى المبني المناسب، مع أفراد من داخل المكتب أو خارجه ممن يتمتعون بخبرات متخصصة، بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل. وقد تسهم البيئة، التي تشدد على أهمية التشاور وفائدته وتشجع فرق الارتباطات على التشاور، في دعم الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة.

80. قد يقوم المكتب بتحديد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي يلزم التشاور بشأنها، أو قد يقوم فريق الارتباط بالتعرف على الأمور التي تستدعي التشاور. وقد يحدد المكتب أيضاً كيفية الاتفاق على الاستنتاجات وطريقة تطبيقها.

81. يشتمل معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁴ على متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتشاور.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرة 31(ه))

82. قد يشجع المكتب على تحديد الاختلاف في الآراء في مرحلة مبكرة، وقد يضع الخطوات التي سيتم اتخاذها عند طرح هذه الاختلافات والتعامل معها، بما في ذلك كيفية حل الأمر وكيفية تطبيق الاستنتاجات وتوثيقها. وفي بعض الظروف، قد يتم حل الاختلاف في الآراء من خلال التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مكتب آخر، أو مع جهة مهنية أو تنظيمية.

توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة 31(و))

83. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على الحدود الزمنية لاستكمال جمع الملفات النهائية لأنواع محددة من الارتباطات. وقد يقوم المكتب بتعيين هذا الحد الزمني في حال عدم النص عليه في الأنظمة أو اللوائح. وفي حال الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معايير ارتباطات التأكيد، لا يزيد عادةً الحد الزمني المناسب الذي يلزم خلاله استكمال جمع ملف الارتباط النهائي عن 60 يوماً من تاريخ تقرير الارتباط.

84. قد يتضمن الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، إدارة الحفظ الآمن للبيانات الأساسية والتقنية ذات الصلة، وإدارة سلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها. وقد يستلزم الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، استخدام تطبيقات لتقنية المعلومات. وقد يتم المساس بسلامة وثائق أعمال الارتباط في حال التعديل فيها أو الإضافة إليها أو الحذف منها دون أخذ تصريح للقيام بذلك، أو في حال فقدانها أو تلفها بشكل دائم.

85. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على فترات للاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط. وفي حال عدم النص على فترات الاحتفاظ، فقد ينظر المكتب في طبيعة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها، وفي الظروف الخاصة بالمكتب، بما في ذلك ما إذا كان ثمة حاجة لوثائق أعمال الارتباط لتوفير سجل بالأمور التي تستمر أهميتها للارتباطات المستقبلية. وفي حالة الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معايير ارتباطات التأكيد، لا تقل فترة الاحتفاظ عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير الارتباط أو من تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة، أيهما أبعد، عند الاقتضاء.

الموارد (راجع: الفقرة 32)

86. تشمل الموارد لأغراض مكون الموارد ما يلي:

- الموارد البشرية.
- الموارد التقنية، مثل تطبيقات تقنية المعلومات.
- الموارد الفكرية، مثل السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية.

وتُعد الموارد المالية أيضاً ذات صلة بنظام إدارة الجودة لأنها ضرورية للحصول على الموارد البشرية والموارد التقنية والموارد الفكرية الخاصة بالمكتب، وضرورية لتطويرها والحفاظ عليها. ونظراً لأن إدارة وتوزيع الموارد المالية تتأثر إلى حد كبير بالقيادة، فإن أهداف الجودة ضمن مكون الحوكمة والقيادة، كتلك التي تتناول الأولويات المالية والتشغيلية، تتناول الموارد المالية.

¹⁴ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 35

87أ. قد تتوفر الموارد داخلياً لدى المكتب، أو قد يتم الحصول عليها خارجياً من الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة. وقد يتم استخدام الموارد في تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، أو في تنفيذ الارتباطات كجزء من تشغيل نظام إدارة الجودة. وعندما يتم الحصول على مورد من الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة، تشكل الفقرات 48-52 جزءاً من الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها عند تحقيق الأهداف ضمن هذا المكون.

الموارد البشرية

توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وكفاءة العاملين وقدراتهم (راجع: الفقرتين 32(أ)، 32(د))

88أ. يُقصد بالكفاءة قدرة الفرد على تنفيذ المهام، وهي تتجاوز المعرفة بالمبادئ والمعايير والمفاهيم والحقائق والإجراءات؛ وهي ناتج تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية. ويمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، من بينها التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر أو التدريب أو الخبرة العملية أو قيام أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة بإرشاد الأعضاء الأقل خبرة.

89أ. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تتناول الكفاءات والقدرات، مثل متطلبات حصول الشركاء المسؤولين عن الارتباطات على ترخيص مهني، بما في ذلك متطلبات بشأن تعليمهم المهني وتطويرهم المهني المستمر.

90أ. أمثلة للسياسات أو الإجراءات التي تتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم

قد تتناول السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم ما يلي:

- استقطاب الأفراد الذين يتمتعون بالكفاءات المناسبة، أو القادرين على تطويرها.
- تركيز البرامج التدريبية على تطوير كفاءة العاملين والتطوير المهني المستمر.
- آليات التقييم التي يتم تنفيذها على فترات زمنية مناسبة والتي تتضمن مجالات الكفاءة ومقاييس الأداء الأخرى.
- الأجور والترقيات وغيرها من الحوافز التي يتم تقديمها لجميع العاملين، بما في ذلك الشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأفراد المسند إليهم المهام والمسؤوليات التي تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التزام العاملين بالجودة ومساءلتهم والإشادة بعملهم فيما يتعلق بالالتزام بالجودة (راجع: الفقرة 32(ب))

91أ. تساعد التقييمات والتعليقات التي تتم في حينها في دعم وتعزيز التطوير المستمر لكفاءة العاملين. ويمكن اتباع طرق أقل رسمية للتقييم والتعليق، كما في حالة المكاتب التي تضم عدداً قليلاً من العاملين.

92أ. يمكن الإشادة بالتصرفات أو السلوكيات الإيجابية التي يبديها العاملون من خلال عدة وسائل، على سبيل المثال، من خلال الأجور أو الترقيات أو غيرها من الحوافز. وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب تقديم حوافز بسيطة أو غير رسمية لا تعتمد على المكافآت النقدية.

93أ. قد تعتمد طريقة مساءلة المكتب للعاملين عن تصرفاتهم أو سلوكياتهم التي تؤثر سلباً على الجودة، مثل الإخفاق في إبداء الالتزام بالجودة أو تطوير والحفاظ على الكفاءات اللازمة لتنفيذ مهامهم أو تطبيق استجابات المكتب حسب تصميمها، على طبيعة التصرف أو السلوك، بما في ذلك حدته ومعدل حدوته. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المكتب عندما يبدي العاملون تصرفات أو سلوكيات تؤثر سلباً على الجودة ما يلي:

- التدريب أو غيره من صور التطوير المهني.
- النظر في أثر الأمر على تقييم أداء العاملين المتورطين، أو أجورهم أو ترقياتهم أو غير ذلك من الحوافز.
- الإجراءات التأديبية، في حال مناسبتها.

الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (راجع: الفقرة 32(ج))

94. قد تشمل المعايير المهنية على مسؤوليات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن مناسبة الموارد. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁵ مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب.

تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط (راجع: الفقرة 32(د))

95. قد يتم تخصيص الأعضاء لفريق الارتباطات من قبل:

- المكتب، ويشمل ذلك تخصيص العاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب.
- الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة عندما يستعين المكتب بأفراد من الشبكة التي ينتهي إليها أو من مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات أو مركز لتقديم الخدمات تابع للشبكة أو مكتب آخر ضمن الشبكة).
- مقدم خدمة عندما يستعين المكتب بأفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات من مكتب ليس ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

96. يتناول معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁶ مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويستفيد معيار المراجعة (600)¹⁷ في كيفية تطبيق معيار المراجعة (220) (المُحدَّث) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعة. وقد تشمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط على سياسات أو إجراءات تتناول ما يلي:

- المعلومات التي قد يحصل عليها الشريك المسؤول عن الارتباط والعوامل التي يلزم مراعاتها عند ضمان أن أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط، بما في ذلك الأعضاء الذين تخصصهم الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو يخصصهم مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة، يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباط.
- كيفية علاج المخاوف التي تتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط، وخاصة الأعضاء الذين يتم تخصيصهم من قبل الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة.

97. تنطبق متطلبات الفقرات 48-52 أيضاً عندما تتم الاستعانة في الارتباط بأفراد من الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة، بما في ذلك مراجعي المكونات (انظر، على سبيل المثال، الفقرة 179).

الموارد التقنية (راجع: الفقرة 32(و))

98. تشكّل الموارد التقنية، التي تكون عادةً في صورة تطبيقات لتقنية المعلومات، جزءاً من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب. وتشتمل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب أيضاً على البنية التحتية الداعمة لها وعلى آليات تقنية المعلومات والموارد البشرية المشاركة في تلك الآليات:

- تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج المصممة لتنفيذ مهمة محددة للمستخدم بشكل مباشر، أو لبرنامج آخر في بعض الحالات.
- تتألف البنية التحتية لتقنية المعلومات من شبكة تقنية المعلومات ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يرتبط بها من أجهزة وبرمجيات.

¹⁵ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 25

¹⁶ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 26

¹⁷ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 19

- آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي يتبعها المكتب لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات، ويشمل ذلك متابعة بيئة تقنية المعلومات.
- 99. أ. قد تُخدم الموارد التقنية أغراض متعددة داخل المكتب، وبعض هذه الأغراض قد لا يكون ذا صلة بنظام إدارة الجودة. وتتمثل الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار فيما يلي:
 - الموارد التقنية التي يتم استخدامها بشكل مباشر في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛
 - الموارد التقنية التي تستخدمها بشكل مباشر فرق الارتباطات في تنفيذ الارتباطات؛
 - الموارد التقنية اللازمة للتمكن من التشغيل الفعال لما سبق، على سبيل المثال فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات الداعمة لذلك التطبيق.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تضم الموارد التقنية تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي تستخدمها فرق الارتباطات والتي تم شراؤها من مقدمي الخدمات. وقد تكون آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل تطبيق تقنية المعلومات ذات صلة أيضاً، رغم أنها قد تكون بسيطة (على سبيل المثال، الآليات الخاصة بتصريح الوصول إلى تطبيق تقنية المعلومات ومعالجة التحديات على التطبيق).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تكون الموارد التقنية أكثر تعقيداً وقد تضم:
 - العديد من تطبيقات تقنية المعلومات، بما في ذلك التطبيقات المطورة حسب الطلب أو التطبيقات التي من تطوير الشبكة التي ينتمي إليها المكتب، مثل:
 - تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها فرق الارتباطات (على سبيل المثال، البرمجيات وأدوات المراجعة الآلية الخاصة بالارتباطات).
 - تطبيقات تقنية المعلومات التي يقوم المكتب بتطويرها واستخدامها لإدارة الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة (على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بمتابعة الاستقلال أو تخصيص العاملين للارتباطات).
 - آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل هذه التطبيقات، بما في ذلك الأفراد المسؤولين عن إدارة البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات وآليات المكتب لإدارة التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات.

100. أ. قد ينظر المكتب في الأمور الآتية عند الحصول على تطبيق تقنية المعلومات وتطويره واستخدامه والحفاظ عليه:

- اكتمال البيانات المدخلة ومناسبتها؛
- الحفاظ على سرية البيانات؛
- تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه وتحقيقه للغرض المرجو منه؛
- تحقيق المخرجات من تطبيق تقنية المعلومات للغرض الذي سيتم استخدامها لأجله؛
- مناسبة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات اللازمة لدعم استمرار تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه؛
- الحاجة إلى المهارات المتخصصة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات بفاعلية، بما في ذلك تدريب من سيقوم باستخدام التطبيق؛
- الحاجة إلى وضع إجراءات توضح كيفية تشغيل تطبيق تقنية المعلومات.

101. أ. قد يحظر المكتب على وجه الخصوص استخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو استخدام خصائصها إلى حين التأكد من تشغيلها بشكل مناسب واعتمادها للاستخدام بواسطة المكتب. أو قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي يستخدم فيها فريق الارتباط أحد تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من قبل المكتب. وقد تتطلب هذه السياسات أو الإجراءات من فريق الارتباط التأكد من مناسبة تطبيق تقنية

المعلومات للاستخدام قبل استخدامه في الارتباط، وذلك من خلال النظر في الأمور الموضحة في الفقرة 100. ويتناول معيار المراجعة (200) (المُحدَّث)¹⁸ مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن موارد الارتباط.

الموارد الفكرية (راجع: الفقرة 32(ز))

102. تشمل الموارد الفكرية المعلومات التي يستخدمها المكتب للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة وتعزيز الاتساق في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للموارد الفكرية

السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالمحاسبة أو الوثائق القياسية أو حق الوصول إلى مصادر المعلومات (على سبيل المثال، الاشتراكات في المواقع الإلكترونية التي توفر معلومات متعمقة عن المنشآت أو معلومات أخرى تُستخدم عادةً في تنفيذ الارتباطات).

103. قد يتم إتاحة الموارد الفكرية من خلال الموارد التقنية، فعلى سبيل المثال، قد يتم دمج منهجية عمل المكتب في تطبيق لتقنية المعلومات يسهل التخطيط للارتباط وتنفيذه.

استخدام الموارد التقنية والفكرية (راجع: الفقرة 32(و)–32(ز))

104. قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية الخاصة بالمكتب. وهذه السياسات أو الإجراءات قد:

- تتطلب استخدام تطبيقات تقنية معلومات أو موارد فكرية معينة أثناء تنفيذ الارتباطات، أو فيما يتعلق بجوانب أخرى في الارتباط، على سبيل المثال عند أرشفة ملف الارتباط.
- تحدد المؤهلات أو الخبرات التي يحتاج إليها الأفراد لاستخدام الموارد، بما في ذلك ضرورة أن يكون الفرد خبيراً أو أن يكون قد حصل على تدريب، فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب المؤهلات أو الخبرات اللازمة لاستخدام أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم بتحليل البيانات، نظراً لاحتمال الحاجة إلى توفر مهارات متخصصة لتفسير النتائج.
- تحدد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية.
- توضح كيفية استخدام الموارد التقنية أو الفكرية، بما في ذلك كيفية تفاعل الأفراد مع تطبيقات تقنية المعلومات أو كيفية استخدام الموارد الفكرية، وتوفير الدعم أو المساندة عند استخدام الموارد التقنية أو الفكرية.

مقدمو الخدمات (راجع: الفقرتين 16(ت)، 32(ح))

105. في بعض الظروف، قد يستخدم المكتب موارد يقوم بتوفيرها أحد مقدمي الخدمات، ولاسيما عندما لا يستطيع المكتب الوصول داخلياً إلى الموارد المناسبة. وبغض النظر عن إمكانية استخدام المكتب للموارد التي يحصل عليها من مقدمي الخدمات، يظل المكتب مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

أمثلة للموارد التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات

- الأفراد الذين يتم تكليفهم لتنفيذ أنشطة المتابعة أو فحوصات جودة الارتباطات الخاصة بالمكتب، أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور الفنية.
- تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي يتم استخدامها لتنفيذ ارتباطات المراجعة.
- الأفراد الذين ينفذون الإجراءات على ارتباطات المكتب، على سبيل المثال، مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو الأفراد الذين يتم تكليفهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- الخبير الخارجي الذي يستعين به المكتب لمساعدة فريق الارتباط في الحصول على أدلة المراجعة.

106أ. عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يتعين على المكتب التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، ويشمل ذلك الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تتعلق بمقدمي الخدمات. وفي سبيل ذلك، قد ينظر المكتب في طبيعة الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها، وكيفية ومدى استخدامها من قبل المكتب، والخصائص العامة لمقدمي الخدمات الذين يستعين بهم المكتب (على سبيل المثال، الأنواع المختلفة لمكاتب الخدمات المهنية الأخرى التي يتم الاستعانة بها)، لأجل التعرف على مخاطر الجودة، وتقييمها، فيما يتعلق باستخدام تلك الموارد.

107أ. عند تحديد مناسبة أحد الموارد التي تم الحصول عليها من مقدم خدمة لاستخدامها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو في تنفيذ الارتباطات، قد يحصل المكتب على معلومات عن مقدم الخدمة والموارد التي يقوم بتوفيرها من عدة مصادر. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المكتب في الحسبان:

- هدف الجودة ذي الصلة ومخاطر الجودة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنهجية التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، قد توجد مخاطر للجودة تتعلق بهدف الجودة الوارد في الفقرة 32(ز)، مثل خطر عدم قيام مقدم الخدمة بتحديث المنهجية لإظهار أثر التغييرات في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- طبيعة الموارد ونطاقها، وظروف الخدمة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، عدد التحديثات التي سيتم تقديمها والقيود على استخدام تطبيق تقنية المعلومات وكيفية معالجة مقدم الخدمة لسرية البيانات).
- مدى استخدام المورد عبر المكتب وكيفية استخدام المكتب للمورد وما إذا كان مناسباً لذلك الغرض.
- مدى تخصيص المورد حسب احتياجات المكتب.
- التجارب السابقة لاستعانة المكتب بمقدم الخدمة.
- خبرة مقدم الخدمة في الصناعة وسمعته في السوق.

108أ. قد تقع على المكتب مسؤولية لاتخاذ المزيد من التصرفات عند استخدام المورد الذي تم الحصول عليه من مقدم خدمة حتى يعمل المورد بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يجد المكتب حاجة إلى نقل معلومات معينة إلى مقدم الخدمة حتى يعمل المورد بفاعلية، أو قد يلزم أن تتوفر لدى المكتب بنية تحتية وآليات فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات.

المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة 33)

109أ. إن الحصول على المعلومات، أو إعدادها أو نقلها، هو بصفة عامة آلية مستمرة يشارك فيها جميع العاملين وتشمل توزيع المعلومات داخل المكتب وخارجه. ويُعد مكون المعلومات والاتصالات متداخلاً مع جميع مكونات نظام إدارة الجودة.

نظام المعلومات الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 33(أ))

110أ. تشمل المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وذات الصلة بالمعلومات الدقيقة والكاملة والمناسبة في توقيتها والصالحة لإتاحة عمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بشكل سليم ودعم القرارات التي يتم اتخاذها بشأن النظام.

111أ. قد يشتمل نظام المعلومات على استخدام عناصر يدوية أو آلية، وهو ما يؤثر على طريقة تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها. وقد يتم إنفاذ الإجراءات الخاصة بتحديد المعلومات، وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها، من خلال تطبيقات تقنية المعلومات، وفي بعض الحالات قد يتم دمجها ضمن استجابات المكتب الخاصة بالمكونات الأخرى. وقد تحل السجلات الرقمية أيضاً محل السجلات الورقية أو قد تكون مكملة لها.

مثال للتدرج لتوضيح كيفية تصميم نظام المعلومات في المكاتب الأقل تعقيداً

قد لا تجد المكاتب الأقل تعقيداً، التي تضم عدداً قليلاً من العاملين والتي تشارك القيادة في عملها بشكل مباشر، حاجة إلى وضع سياسات وإجراءات صارمة تنص على كيفية تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها.

الاتصال داخل المكتب (راجع: الفقرة 33(ب)، 33(ج))

112. قد يقرر ويعزز المكتب مسؤولية العاملين و فرق الارتباطات عن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم عن طريق إنشاء قنوات للاتصال لتيسير الاتصال عبر المكتب.

أمثلة للاتصال بين المكتب والعاملين و فرق الارتباطات

- قيام المكتب بإعلام العاملين و فرق الارتباطات بالمسؤولية عن تطبيق استجابات المكتب.
- قيام المكتب بإعلام العاملين و فرق الارتباطات بالتغييرات في نظام إدارة الجودة، طالما كانت التغييرات ذات صلة بمسؤولياتهم، وتمكين العاملين و فرق الارتباطات من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.
- قيام المكتب بنقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار والتي تُعد ذات صلة بفرق الارتباطات عند التخطيط للارتباط وتنفيذه.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات الآتية إلى المكتب:
 - المعلومات التي تتعلق بالعمل التي يتم الحصول عليها أثناء تنفيذ الارتباط والتي كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض ارتباط معين فيما لو توفرت تلك المعلومات للمكتب قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.
 - المعلومات التي تتعلق بعمل استجابات المكتب (على سبيل المثال، المخاوف التي تتعلق بآليات المكتب لتخصيص العاملين للارتباطات)، التي قد تشير في بعض الحالات إلى وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى فاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يقومون بتقديم الاستشارات.
- قيام الفرق المسؤولة عن ارتباطات المجموعات بنقل أمور معينة إلى مراجعي المكونات، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، بما في ذلك الأمور التي تتعلق بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات.
- قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال بإعلام العاملين المعنيين و فرق الارتباطات المعنية بالتغييرات في متطلبات الاستقلال وفي سياسات أو إجراءات المكتب للوفاء بتلك التغييرات.

الاتصال بأطراف خارجية

نقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب وإلى مقدمي الخدمات (راجع: الفقرة 33(د)(1))

113. إضافة إلى قيام المكتب بنقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، قد يجد المكتب حاجة إلى الحصول على معلومات من الشبكة أو من مكتب ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة لدعمه في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

مثال للمعلومات التي يحصل عليها المكتب من داخل الشبكة التي ينتمي إليها

قيام المكتب بالحصول على معلومات، من الشبكة أو من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، عن عملاء المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، في حال وجود متطلبات للاستقلال تؤثر على المكتب.

الاتصال بأطراف من خارج المكتب (راجع: الفقرة 33(د)(2))

114. أمثلة للحالات التي قد تتطلب فيها الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية من المكتب نقل معلومات إلى أطراف خارجية

- أن يصبح المكتب على علم بعدم التزام أحد عملائه بالأنظمة واللوائح، وأن تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المكتب الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معينة من خارج المنشأة العملية، أو تتطلب منه النظر فيما إذا كان هذا الإبلاغ يُعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة.

- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المكتب نشر تقرير للشفافية وأن تحدد طبيعة المعلومات التي يلزم تضمينها في ذلك التقرير.
- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح الخاصة بالأوراق المالية من المكتب نقل أمور معينة إلى المكلفين بالحوكمة.

115أ. في بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المكتب نقل المعلومات المتعلقة بنظامه الخاص بإدارة الجودة إلى أطراف خارجية.

أمثلة للحالات التي قد يُحظر فيها على المكتب نقل المعلومات خارجياً

- أن تحظر الأنظمة أو اللوائح المتعلقة بالخصوصية أو السرية الإفصاح عن معلومات معينة.
- أن تشمل الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة على أحكام تتناول واجب السرية.

استجابات محددة (راجع: الفقرة 34)

116أ. قد تتناول الاستجابات المحددة العديد من مخاطر الجودة التي تتعلق بأكثر من هدف واحد من أهداف الجودة عبر مختلف المكونات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بالشكاوى والادعاءات مخاطر الجودة التي تتعلق بأهداف الجودة في كل من الموارد (على سبيل المثال، التزام العاملين بالجودة)، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، والحوكمة والقيادة. ولا تكفي الاستجابات المحددة وحدها لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 34(أ))

117أ. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية مواجهتها. فعلى سبيل المثال، يوفر الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة إطار مفاهيم لهذا الغرض، وعند تطبيق هذا الإطار، يتطلب الميثاق من المكتب استخدام اختبار الطرف الثالث العقلاني والمطلع.

118أ. قد تحدد المتطلبات المسلكية ذات الصلة الكيفية التي يتعين بها على المكتب الاستجابة للمخالفات. فعلى سبيل المثال، ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات للمكتب في حالة وقوع مخالفة للميثاق ويشتمل على متطلبات خاصة تتناول مخالفة معايير الاستقلال الدولية، من بينها متطلبات للاتصال بأطراف خارجية.

119أ. تشمل الأمور التي قد يتناولها المكتب فيما يتعلق بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة ما يلي:

- نقل المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى العاملين المعنيين؛
- تقويم أهمية المخالفة وأثرها على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- التصرفات التي سيتم اتخاذها لعلاج تبعات المخالفات على نحو مرضي، بما في ذلك اتخاذ تلك التصرفات بأسرع وقت ممكن عملياً؛
- تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن المخالفة إلى أطراف خارجية، كالإبلاغ عنها على سبيل المثال إلى المكلفين بالحوكمة المنشأة الذين تتعلق بهم المخالفة أو إلى سلطة إشراف خارجية؛
- تحديد التصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها فيما يتعلق بالأفراد المسؤولين عن المخالفة.

الشكاوى والادعاءات (راجع: الفقرة 34(ج))

120أ. قد يساعد وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعامل مع الشكاوى والادعاءات المكتب في منع صدور تقارير غير مناسبة للارتباطات. وقد يساعد ذلك المكتب أيضاً فيما يلي:

- معرفة والتعامل مع الأفراد، بمن فيهم القادة، الذين لا يعملون أو يتصرفون بطريقة تبدي التزاماً بالجودة وتدعم التزام المكتب بالجودة؛ أو
- التعرف على أوجه القصور في نظام إدارة الجودة.

121أ. قد يقوم بتقديم الشكاوى والادعاءات العاملون أو أفراداً من خارج المكتب (على سبيل المثال، العملاء أو مراجعو المكونات أو الأفراد الذين يعملون ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط (راجع: الفقرة 34(د))

122أ. إن المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط قد:

- تكون متوفرة في وقت اتخاذ المكتب لقرار قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط ولكن المكتب لم يكن على دراية بها؛ أو
- تتعلق بمعلومات جديدة ظهرت بعد القرار بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.

أمثلة للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالظروف التي تصبح فيها معلومات معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وهذه المعلومات ربما كانت ستؤثر على قرار المكتب بالقبول أو الاستمرار

- التشاور داخل المكتب أو مع مستشار قانوني.
- النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب الاستمرار في الارتباط.
- مناقشة المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومناقشة المكلفين بالحوكمة أو الطرف القائم بالتكليف في التصرف الذي قد يتخذه المكتب استناداً إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
- عند تحديد أن الانسحاب يُعد تصرفاً مناسباً:
 - إعلام إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة أو الطرف القائم بالتكليف بهذا القرار وأسباب الانسحاب.
 - النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب إبلاغ السلطات التنظيمية بالانسحاب من الارتباط، أو من كلي من الارتباط والعلاقة مع العميل، وأسباب الانسحاب.

123أ. في بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح المحلية على المكتب واجباً بقبول أو الاستمرار في العلاقة مع أحد العملاء، وفي حالة القطاع العام، قد يكون المكتب مكلفاً بذلك بموجب أحكام نظامية.

مثال للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بالظروف التي يكون المكتب ملزماً فيها بقبول ارتباط أو الاستمرار فيه أو عندما يكون المكتب غير قادر على الانسحاب من الارتباط، مع علم المكتب بمعلومات كانت ستسبب في رفضه للارتباط أو عدم الاستمرار فيه

- نظر المكتب في أثر المعلومات على تنفيذ الارتباط.
- قيام المكتب بنقل المعلومات إلى الشرك المسؤول عن الارتباط، ومطالبته بزيادة مدى ومعدل توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.
- قيام المكتب بإسناد الارتباط إلى العاملين الأكثر خبرة.
- تحديد المكتب لضرورة تنفيذ فحص لجودة الارتباط.

الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة 34(ه))

124أ. قد يتم تعزيز قدرة المكتب على الحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة في جودة ارتباطاته من خلال اتصاله المناسب والموثوق والشفاف بشأن الأنشطة التي قام بتنفيذها لتحقيق الجودة، وبشأن فاعلية تلك الأنشطة.

125أ. قد تختلف الأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وقد يتباين مدى اهتمام تلك الأطراف بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

- قد تستخدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لدى العميل هذه المعلومات لتحديد ما إذا كانوا سيقومون بالتعاقد مع المكتب لتنفيذ الارتباط.
- ربما تكون سلطات الإشراف الخارجية قد أبدت رغبة في الحصول على هذه المعلومات لدعم مسؤولياتها في متابعة جودة الارتباطات عبر الدولة وفي فهم عمل المكاتب.
- ربما تكون المكاتب الأخرى التي تستخدم عمل المكتب في تنفيذ الارتباطات (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمراجعة إحدى المجموعات) قد طلبت الحصول على هذه المعلومات.
- ربما يكون المستخدمون الآخرون لتقارير ارتباطات المكتب، مثل المستثمرون الذين يستخدمون تقارير الارتباطات في اتخاذ قراراتهم، قد أبدوا رغبة في الحصول على هذه المعلومات.

126أ. قد يتم تناول الأمور أدناه في المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة التي يتم توفيرها للأطراف الخارجية، بما في ذلك المعلومات التي يتم نقلها إلى المكلفين بالحوكمة بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت:

- طبيعة المكتب وظروفه، مثل الهيكل التنظيمي ونموذج العمل والاستراتيجية والبيئة التشغيلية.
- حوكمة المكتب وقيادته، مثل ثقافته وكيفية إبدائه الالتزام بالجودة والمهام والمسؤوليات والصلاحيات المسندة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.
- كيفية وفاء المكتب بمسؤولياته وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- العوامل التي تسهم في تنفيذ الارتباطات بجودة عالية، وقد يتم عرض هذه المعلومات، على سبيل المثال، في صورة مؤشرات لجودة الارتباط مع تعليق لشرح هذه المؤشرات.
- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب والتقسيات الخارجية، وكيفية تصحيح المكتب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو استجاباته الأخرى لها.
- التقييم الذي تم وفقاً للفقرتين 53 و54 لما إذا كان نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام والاستنتاج من هذا التقييم، بما في ذلك أساس الأحكام التي تم اتخاذها أثناء إجراء التقييم والتوصل إلى الاستنتاج.
- كيفية استجابة المكتب للتطورات والتغيرات الناشئة في ظروف المكتب أو ارتباطاته، بما في ذلك طريقة تكييف نظام إدارة الجودة للاستجابة لتلك التغيرات.
- العلاقة بين المكتب والشبكة، والهيكل العام للشبكة، ووصف متطلبات الشبكة وخدماتها، ومسؤوليات المكتب والشبكة (بما في ذلك اعتبار أن المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة)، والمعلومات المتعلقة بالنطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها ونتائج تلك الأنشطة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 34(هـ)(1))

127أ. قد تعتمد طريقة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (أي من قبل المكتب أو فريق الارتباط) على سياسات أو إجراءات المكتب وظروف الارتباط.

128أ. يناقش معيار المراجعة (260) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول تحديد المراجع للشخص المعني داخل هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به¹⁹ وآلية الاتصال²⁰ وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشآت الأخرى خلاف المنشآت المدرجة (أو عند تنفيذ ارتباطات أخرى)، على سبيل المثال، المنشآت التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، مثل:

- المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد.
- المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى بإدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.
- المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

129أ. قد يحدد المكتب أنه من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في منشآت القطاع العام بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، مع الأخذ في الحسبان حجم منشأة القطاع العام ومدى تعقيدها، وعدد أصحاب المصلحة، وطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة، ومهام المكلفين بالحوكمة ومسؤولياتهم.

تحديد الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة 34(هـ)(2))

130أ. يُعد تحديد المكتب للحالات التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به أمراً يخضع للحكم المهني وقد يتأثر ذلك بأمور مثل:

- أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، وأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ تلك الارتباطات لصالحها.
- طبيعة المكتب وظروفه.
- طبيعة البيئة التشغيلية للمكتب، مثل ممارسات العمل المعتادة في الدولة التي يعمل بها المكتب وخصائص الأسواق المالية التي يعمل بها المكتب.
- مدى الاتصالات التي أجراها المكتب بالفعل مع الأطراف الخارجية وفقاً للأنظمة أو اللوائح (أي ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء المزيد من الاتصالات، وإذا كانت الحال كذلك، فما هي الأمور التي سيتم الاتصال بشأنها).
- توقعات أصحاب المصلحة في الدولة التي يعمل بها المكتب، بما في ذلك الفهم والاهتمام الذي أبدته الأطراف الخارجية بشأن الارتباطات التي ينفذها المكتب، وآليات المكتب في تنفيذ الارتباطات.
- الاتجاهات السائدة في كل دولة.
- المعلومات المتاحة بالفعل للأطراف الخارجية.
- كيفية استخدام الأطراف الخارجية للمعلومات، وفهمها العام للأمور المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
- فوائد المصلحة العامة المترتبة على الاتصال الخارجي وما إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق تكاليف هذا الاتصال (النقدية أو غيرها).

قد تؤثر الأمور المذكورة أعلاه أيضاً على المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها أثناء الاتصال، وعلى طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب.

¹⁹ معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرات 11-13

²⁰ معيار المراجعة (260)، الفقرات 18-22

طبيعة الاتصال بالأطراف الخارجية وتوقيته ومداه وشكله المناسب (راجع: الفقرة 34(هـ)(3))

أ131. قد ينظر المكتب في الخصائص الآتية عند إعداد المعلومات التي يتم نقلها إلى الأطراف الخارجية:

- أن تكون المعلومات متعلقة تحديداً بظروف المكتب. فقد يساعد ربط الأمور الواردة في اتصالات المكتب بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمكتب في الحد من احتمال أن تصبح تلك المعلومات نمطية أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت.
- أن يتم عرض المعلومات بطريقة واضحة ومفهومة، وألا تكون طريقة العرض مضللة أو ذات تأثير غير ملائم على مستخدمي المعلومات (على سبيل المثال، عرض المعلومات بطريقة متوازنة تراعي الجوانب الإيجابية والسلبية للأمر موضوع الاتصال).
- أن تكون المعلومات دقيقة وكاملة من جميع الجوانب الجوهرية وألا تحتوي على معلومات مضللة.
- أن تراعي المعلومات احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. وعند مراعاة تلك الاحتياجات، قد ينظر المكتب في أمور مثل مستوى التفصيل الذي قد يجده المستخدمون مجدداً وما إذا كان باستطاعة المستخدمين الوصول إلى المعلومات ذات الصلة من خلال مصادر أخرى (على سبيل المثال، الموقع الإلكتروني للمكتب).

أ132. يستخدم المكتب الحكم المني عند تحديد الشكل المناسب للاتصال بالطرف الخارجي، في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وهو ما قد يتم شفويًا أو كتابياً. وقد يختلف شكل الاتصال تبعاً لذلك.

أمثلة لأشكال الاتصال بالأطراف الخارجية

- المنشورات مثل تقارير الشفافية أو تقارير جودة المراجعة.
- الاتصالات الكتابية التي تستهدف أصحاب مصلحة محددين (على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق بنتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب).
- المحادثات والتفاعلات المباشرة مع الطرف الخارجي (على سبيل المثال، المناقشات بين فريق الارتباط والمكلفين بالحوكمة).
- صفحات الويب.
- الأشكال الأخرى لوسائل الإعلام الرقمية، مثل وسائل التواصل الاجتماعي أو المقابلات أو العروض التقديمية عبر تقنيات البث الشبكي أو الفيديو.

الارتباطات التي تخضع لفحص الجودة

فحص جودة الارتباط الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرة 34(و)(2))

أ133. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباط، على سبيل المثال، لارتباطات مراجعة المنشآت التي:

- تُعد من المنشآت ذات الاهتمام العام حسب تعريفها في الدولة المعنية؛ أو
- تعمل في القطاع العام أو تتلقى تمويلاً حكومياً أو تخضع للمساءلة العامة؛ أو
- تعمل في صناعات معينة (على سبيل المثال، المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد)؛ أو
- تستوفي متطلبات امتلاك حد أدنى معين من الأصول؛ أو
- تخضع لإدارة قضائية أو دخلت في إجراء قضائي (على سبيل المثال، إجراء تصفية).

فحص جودة الارتباط كاستجابة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة (راجع: الفقرة 34(و)(3))

أ134. يتعلق فهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، وفقاً لمتطلبات الفقرة 25(أ)(2)، بطبيعة وظروف الارتباطات التي ينفذها المكتب. وعند تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة خطر

واحد أو أكثر من مخاطر الجودة، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة بناءً على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة.

أمثلة للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي ينشأ عنها خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة التي قد يُعد فحص جودة الارتباط استجابة مناسبة لها

تلك التي تتعلق بأنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر:

• الارتباطات التي تنطوي على مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم، مثل:

○ ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت التي تعمل في صناعة تنطوي عادةً على تقديرات محاسبية تحيط بها درجة عالية من عدم التأكد (على سبيل المثال، بعض المؤسسات المالية أو منشآت التعدين الكبيرة)، أو القوائم المالية للمنشآت التي تحيط بها حالات عدم تأكد فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة.

○ ارتباطات التأكيد التي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة في قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة (على سبيل المثال، قائمة غازات الاحتباس الحراري التي يوجد فيها عدم تأكد كبير مرتبط بالكميات المقرر عنها).

• الارتباطات التي تمت مواجهة مشكلات بشأنها، مثل ارتباطات المراجعة التي تكررت فيها المكتشفات من التقييمات الداخلية أو الخارجية، أو أوجه القصور المهمة التي لم يتم تصحيحها في الرقابة الداخلية، أو إعادة العرض الجوهرية للمعلومات المقارنة في القوائم المالية.

• الارتباطات التي تم التعرف فيها على ظروف غير معتادة أثناء آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار (على سبيل المثال، عميل جديد كان يوجد خلاف بينه وبين مراجعه السابق أو محاسبه القانوني السابق الذي كان يقدم له خدمات التأكيد).

• الارتباطات التي تنطوي على إعداد تقارير عن معلومات مالية أو غير مالية من المتوقع تضمينها في الملفات التي يتم تقديمها إلى السلطات التنظيمية، والتي قد تنطوي على درجة كبيرة من الاجتهاد، مثل المعلومات المالية التصورية التي سيتم إدراجها في نشرات الاكتتاب.

تلك التي تتعلق بأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها:

• المنشآت في الصناعات الناشئة، أو التي لا يتوفر لدى المكتب أية خبرة سابقة بشأنها.

• المنشآت التي تم الإعراب عن مخاوف بشأنها في المراسلات من سلطات تنظيم الأوراق المالية أو سلطات التنظيم الاحترازي.

• المنشآت، بخلاف المنشآت المدرجة، التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، ومثال ذلك:

○ المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد التي لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباطات معها.

○ المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى إدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.

○ المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

135. قد تشمل الاستجابات التي يطبقها المكتب لمواجهة مخاطر الجودة صوراً أخرى لفحوصات الارتباطات خلاف فحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد تشمل استجابات المكتب قيام العاملين الذين يحظون بخبرات فنية متخصصة بإجراء فحص لإجراءات فريق الارتباط فيما يتعلق بالمخاطر المهمة، أو فحص لأحكام معينة مهمة. وفي بعض الحالات، قد يتم تنفيذ هذه الأنواع الأخرى من فحوصات الارتباطات بالإضافة إلى فحص جودة الارتباط.

136. في بعض الحالات، قد يحدد المكتب عدم وجود ارتباطات مراجعة أو غيرها يوفر لها فحص جودة الارتباط أو أية صورة أخرى من صور فحص الارتباطات استجابة مناسبة لمواجهة مخاطر الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

137أ. قد ينشأ عن طبيعة منشآت القطاع العام وظروفها (على سبيل المثال، بسبب حجمها ومدى تعقيدها، أو تنوع أصحاب المصلحة، أو طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشآت) مخاطر تتعلق بالجودة. وفي هذه الظروف، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة لمواجهة هذه المخاطر التي تتعلق بالجودة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح لمراجعي المنشآت في القطاع العام متطلبات إضافية لإعداد التقارير (على سبيل المثال، تقديم تقرير منفصل عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو نقل هذه الحالات في تقرير المراجع عن القوائم المالية). وفي هذه الحالات، قد ينظر المكتب أيضاً في مدى تعقيد هذا التقرير، وأهميته للمستخدمين، عند تحديد ما إذا كان إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة.

آلية المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرات 35-47)

138أ. إضافة إلى التمكين من تقويم نظام إدارة الجودة، تعمل آلية المتابعة والتصحيح على تيسير التحسين الاستباقي والمستمر لجودة الارتباطات ونظام إدارة الجودة. فعلى سبيل المثال:

- نظراً للقيود الملازمة لنظام إدارة الجودة، فإن تعرف المكتب على أوجه قصور في هذا النظام ليس أمراً مستغرباً ويُعد ذلك جانباً مهماً في نظام إدارة الجودة، لأن التعرف الفوري على أوجه القصور يمكن المكتب من تصحيحها في حينها وبفاعلية، ويسهم في خلق ثقافة للتحسين المستمر.
- قد توفر أنشطة المتابعة معلومات تمكن المكتب من منع القصور من خلال الاستجابة لأحد المكتشفات التي قد تؤدي بمرور الوقت إلى حدوث قصور.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها (راجع: الفقرتين 37، 38)

139أ. قد تضم أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مزيجاً من أنشطة المتابعة الدائمة وأنشطة المتابعة الدورية. وأنشطة المتابعة الدائمة هي بصفة عامة أنشطة روتينية، يتم دمجها في آليات المكتب ويتم تنفيذها بصورة آنية، استجابةً للظروف المتغيرة. أما أنشطة المتابعة الدورية فيتم تطبيقها على فترات زمنية معينة بواسطة المكتب. وفي معظم الحالات، توفر أنشطة المتابعة الدائمة معلومات عن نظام إدارة الجودة في وقت أنسب.

140أ. قد تشمل أنشطة المتابعة على التقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ. وتهدف التقصيات عن الارتباطات إلى متابعة تصميم الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة، وتطبيقها وتشغيلها، على النحو المستهدف. وفي بعض الظروف، قد يشتمل نظام إدارة الجودة على استجابات مصممة لفحص الارتباطات أثناء تنفيذها ويبدو ذلك مشابهاً في طبيعته للتقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ (على سبيل المثال، الفحوصات المصممة لاكتشاف الإخفاقات أو العيوب في نظام إدارة الجودة حتى يتسنى منع حدوث مخاطر الجودة). ويتم الاسترشاد بالغرض من النشاط في تصميم النشاط وتطبيقه، وتحديد الموضوع المناسب له ضمن نظام إدارة الجودة (أي ما إذا كان تقصياً عن الارتباطات قيد التنفيذ يتم تنفيذه ضمن أنشطة المتابعة، أو فحصاً للارتباطات يتم تنفيذه ضمن الاستجابات الخاصة بمواجهة مخاطر الجودة).

141أ. قد تتأثر طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداهها، أيضاً بأمور أخرى، من بينها:

- حجم المكتب وهيكله وتنظيمه.
- مشاركة الشبكة التي يتبعها المكتب في أنشطة المتابعة.
- الموارد التي يستهدف المكتب استخدامها للتمكن من تنفيذ أنشطة المتابعة، مثل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات.

142أ. عند تنفيذ أنشطة المتابعة، قد يجد المكتب حاجة إلى تغيير طبيعة أنشطة المتابعة، وتغيير توقيتها ومداهها، على سبيل المثال عندما تشير المكتشفات إلى ضرورة تنفيذ أنشطة متابعة أكثر شمولاً.

تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (راجع: الفقرة 37ج)

143أ. قد تتأثر طريقة تصميم آلية المكتب لتقييم المخاطر (على سبيل المثال، آلية مركزية أو غير مركزية، أو معدل إجراء الفحص) بطبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداهها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي يتم تطبيقها على الآلية نفسها.

144. قد تؤثر طريقة تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (أي طبيعة أنشطة المتابعة والتصحيح وتوقيتها ومداهها، مع مراعاة طبيعة المكتب وظروفه) على أنشطة المتابعة التي ينفذها المكتب لتحديد ما إذا كانت آلية المتابعة والتصحيح تحقق الغرض المستهدف الموضح في الفقرة 35.

مثال للتدرج لتوضيح أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تكون أنشطة المتابعة بسيطة، لأن المعلومات عن آلية المتابعة والتصحيح قد تكون متاحة بالفعل في صورة المعرفة المتوفرة لدى القيادة، بناءً على تعاملها المتكرر مع نظام إدارة الجودة، عن طبيعة أنشطة المتابعة التي يتم تنفيذها وتوقيتها ومداهها، ونتائج أنشطة المتابعة، وتصرفات المكتب للتعامل مع تلك النتائج.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتم تصميم أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح بصفة خاصة لضمان أن الآلية توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن نظام إدارة الجودة، وتستجيب بشكل مناسب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها.

التغييرات في نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة 37(د))

145. قد تشمل التغييرات في نظام إدارة الجودة ما يلي:

- التغييرات لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة.
 - التغييرات في أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات نتيجة للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.
- عند حدوث تغييرات، قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقييم نظام إدارة الجودة، وبالتالي، قد تشمل أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب على متابعة مجالات التغيير تلك.

أنشطة المتابعة السابقة (راجع: الفقرة 37(ه))

146. قد تشير نتائج أنشطة المتابعة السابقة الخاصة بالمكتب إلى مجالات في النظام قد ينشأ فيها قصور، ولاسيما في المجالات التي سبق التعرف فيها على أوجه قصور.

147. قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقييم النظام، بما في ذلك بشأن المجالات التي لم يطرأ عليها تغيير في نظام إدارة الجودة، ولاسيما عندما يكون قد مضت مدة منذ تنفيذ أنشطة المتابعة.

المعلومات الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة 37(و))

148. إضافة إلى مصادر المعلومات المشار إليها في الفقرة 37(و)، قد تشمل المعلومات الأخرى ذات الصلة ما يلي:

- المعلومات التي تقوم الشبكة التي ينتهي إليها المكتب بنقلها وفقاً للقرتين 50(ج) و51(ب) بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات الشبكة أو خدماتها التي قام المكتب بإدراجها ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات التي يقوم مقدم الخدمة بنقلها عن الموارد التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة).

149. قد تشير نتائج التقصيات الخارجية أو المعلومات الأخرى ذات الصلة، الداخلية والخارجية على السواء، إلى إخفاق أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب في التعرف على قصور في نظام إدارة الجودة. وقد تؤثر هذه المعلومات على نظر المكتب في طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداهها.

150. لا تُعد التقصيات الخارجية بديلاً عن أنشطة المتابعة الداخلية الخاصة بالمكتب. ولكن يتم الاستعانة بنتائج التقصيات الخارجية في تحديد طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداهها.

التقصي عن الارتباطات (راجع: الفقرة 38)

أ151. أمثلة للأمر الواردة في الفقرة 37 التي قد يقوم المكتب بمراجعتها عند اختيار الارتباطات المكتملة للتقصي عنها

- فيما يتعلق بالحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تنشأ عنها مخاطر الجودة:
 - أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، ومدى خبرة المكتب في تنفيذ نوع الارتباط.
 - أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها، على سبيل المثال:
 - المنشآت المدرجة.
 - المنشآت التي تعمل في الصناعات الناشئة.
 - المنشآت التي تعمل في صناعات يرتبط بها مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم.
 - المنشآت التي تعمل في صناعة جديدة على المكتب.
 - مدة عمل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات وخبراتهم.
- نتائج التقصيات السابقة عن الارتباطات المكتملة، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
- فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى ذات الصلة:
 - الشكاوى أو الادعاءات المتعلقة بالشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
 - نتائج التقصيات الخارجية، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
 - نتائج تقويم المكتب لالتزام كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بالجودة.

أ152. قد يقوم المكتب بتنفيذ العديد من أنشطة المتابعة، بخلاف التقصي عن الارتباطات المكتملة، التي تركز على تحديد ما إذا كانت الارتباطات قد التزمت بالسياسات أو الإجراءات. وقد يتم تنفيذ أنشطة المتابعة تلك على ارتباطات معينة أو شركاء معينين مسؤولين عن الارتباطات. وقد يستخدم المكتب طبيعة هذه الأنشطة ومداهها، ونتائجها، في تحديد ما يلي:

- الارتباطات المكتملة التي سيتم اختيارها للتقصي عنها؛ أو
- الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم للتقصي عنهم؛ أو
- معدل اختيار كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات للتقصي عنه؛ أو
- جوانب الارتباط التي سيتم النظر فيها عند تنفيذ التقصي عن الارتباطات المكتملة.

أ153. قد يساعد التقصي على أساس دوري عن الارتباطات المكتملة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات المكتب في متابعة وفاء الشركاء بمسؤوليتهم العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات المسندة إليهم.

مثال لكيفية تطبيق المكتب لأساس دوري فيما يخص التقصي عن الارتباطات المكتملة لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات

قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تناول التقصي عن الارتباطات المكتملة:

- تنص على الفترة القياسية لدورة التقصي، مثل التقصي عن ارتباط مكتمل مرة واحدة كل ثلاث سنوات لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية، ولجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الأخرى، مرة واحدة كل خمس سنوات؛
- توضح ضوابط اختيار الارتباطات المكتملة، بما في ذلك أن تتضمن الارتباطات التي يتم اختيارها ارتباط مراجعة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية؛

- تتناول اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بطريقة لا يمكن التنبؤ بها؛
- تتناول الحالات التي يكون من الضروري، أو من المناسب، فيها اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى، أو أقل، من الفترة القياسية المحددة في السياسة، فعلى سبيل المثال:
 - قد يختار المكتب الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى من الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب عندما:
 - يكون المكتب قد تعرف على العديد من أوجه القصور التي تم تقويمها بأنها حادة، ويجد المكتب حاجة إلى رفع معدل تنفيذ التقصي الدوري بين جميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
 - يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذ ارتباطات لمنشآت تعمل في صناعة معينة ترتفع فيها مستويات التعقيد أو الحكم.
 - يكون الارتباط الذي نفذه الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضع لأنشطة متابعة أخرى، وكانت نتائج تلك الأنشطة غير مرضية.
 - يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطاً لمنشأة تعمل في صناعة يحظى فيها الشريك المسؤول عن الارتباط بخبرة محدودة.
 - يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد تم تعيينه حديثاً في هذا المنصب، أو انتقل مؤخراً إلى المكتب من مكتب آخر أو من دولة أخرى.
 - قد يرجئ المكتب اختيار الشريك المسؤول عن الارتباط (على سبيل المثال، إرجاء لسنة بعد الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب) عندما:
 - تكون الارتباطات التي نفذها الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضعت لأنشطة متابعة أخرى خلال الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب؛
 - توفر نتائج أنشطة المتابعة الأخرى معلومات كافية عن الشريك المسؤول عن الارتباط (أي لا يكون من المرجح أن يوفر التقصي عن الارتباطات المكتملة المزيد من المعلومات للمكتب عن الشريك المسؤول عن الارتباط).

154. تعتمد الأمور التي يتم النظر فيها أثناء التقصي عن الارتباط على كيفية استخدام التقصي لمتابعة نظام إدارة الجودة. ويشتمل التقصي عن الارتباط عادةً على تحديد أن الاستجابات المطبقة على مستوى الارتباطات (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات) قد تم تطبيقها حسب تصميمها وأنها تعمل بفاعلية.

الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة (راجع: الفقرة 39(ب))

155. تُعد النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، ذات صلة عند تصميم السياسات أو الإجراءات التي تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. وقد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فرد يقوم بتنفيذ:

- تقصٍ عن أحد الارتباطات:
 - في حالة مراجعة القوائم المالية، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط أو ارتباط آخر لفترة مالية لاحقة؛ أو
 - فيما يخص جميع الارتباطات الأخرى، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط.
- نوع آخر من أنشطة المتابعة قد شارك في تصميم أو تنفيذ أو عمل الاستجابة التي يتم متابعتها.

156. في بعض الظروف، على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يتوفر عاملون يحظون بالكفاءات أو القدرات أو الوقت أو الموضوعية اللازمة لتنفيذ أنشطة المتابعة. وفي هذه الظروف، قد يستخدم المكتب خدمات الشبكة أو قد يستعين بمقدم خدمة لتنفيذ أنشطة المتابعة.

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور (راجع: الفقرات 16(أ)، 40، 41)

157أ. يقوم المكتب بتجميع المكتشفات من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة.

158أ. قد تكشف المعلومات التي يقوم المكتب بتجميعها من أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة عن ملاحظات أخرى تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، مثل:

- التصرفات أو السلوكيات أو الحالات التي نشأت عنها نواتج إيجابية في سياق الجودة أو في فاعلية نظام إدارة الجودة؛ أو
 - الظروف المشابهة التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات (على سبيل المثال، الارتباطات التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات، والتي لها طبيعة مشابهة للارتباطات التي رُصدت فيها مكتشفات).
- وقد تكون الملاحظات الأخرى مفيدة للمكتب لأنها قد تساعده في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو قد تشير إلى الممارسات التي يستطيع المكتب دعمها أو تطبيقها على نطاق أوسع (على سبيل المثال، عبر جميع الارتباطات) أو قد تسلط الضوء على الفرص المتاحة للمكتب من أجل تعزيز نظام إدارة الجودة.

159أ. يمارس المكتب الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات، كل منها على حدة أو عند اقترانها بمكتشفات أخرى، ينشأ عنها قصور في نظام إدارة الجودة. وعند اتخاذ الأحكام، قد يجد المكتب حاجة إلى مراعاة الوزن النسبي للمكتشفات في سياق أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات أو الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة التي تتعلق بها. وقد تتأثر أحكام المكتب بعوامل كمية ونوعية ذات صلة بالمكتشفات. وفي بعض الظروف، قد يرى المكتب أنه من المناسب الحصول على المزيد من المعلومات عن المكتشفات لتحديد ما إذا كان قد حدث قصور من عدمه. ولن تُعد المكتشفات جميعها، بما في ذلك المكتشفات الخاصة بالارتباطات، قصوراً.

160أ. أمثلة للعوامل الكمية والنوعية التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات ينشأ عنها قصور

مخاطر الجودة والاستجابات

- في حال تعلق المكتشفات بإحدى الاستجابات:
 - كيفية تصميم الاستجابة، على سبيل المثال، طبيعة الاستجابة ومعدل حدوثها (عند الاقتضاء)، والوزن النسبي للاستجابة في مواجهة مخاطر الجودة وتحقيق أهداف الجودة التي تتعلق بها.
 - طبيعة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة، وإلى أي مدى تشير المكتشفات إلى عدم مواجهة ذلك الخطر.
 - ما إذا كانت توجد استجابات أخرى تواجه نفس خطر الجودة وما إذا كانت تتوفر مكتشفات فيما يتعلق بتلك الاستجابات.

طبيعة المكتشفات وانتشارها

- طبيعة المكتشفات. على سبيل المثال، قد يكون للمكتشفات التي تتعلق بتصرفات القيادة وسلوكياتها أهمية نوعية، نظراً للتأثير المنتشر الذي قد يترتب على هذا في نظام إدارة الجودة ككل.
- ما إذا كانت المكتشفات، عند اقترانها بمكتشفات أخرى، تشير إلى وجود اتجاه سائد أو مشكلة منهجية. فعلى سبيل المثال، قد تشير المكتشفات المتشابهة التي تظهر في العديد من الارتباطات إلى وجود مشكلة منهجية.

مدى نشاط المتابعة ومدى المكتشفات

- مدى نشاط المتابعة الذي ظهرت منه المكتشفات، بما في ذلك عدد الاختيارات أو حجمها.
- مدى المكتشفات مقارنة بالاختيارات التي شملها نشاط المتابعة، ومقارنة بمعدل الانحراف المتوقع. على سبيل المثال، في حالة التقصي عن الارتباطات، عدد الارتباطات التي تم اختيارها والتي تم التعرف فيها على المكتشفات، بالنسبة إلى إجمالي عدد الارتباطات التي تم اختيارها، ومعدل الانحراف المتوقع الذي حدده المكتب.

161أ. يُعد تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور وتقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور، جزءاً من آلية تكرارية لا تسير على نسق واحد.

أمثلة لتوضيح الطابع التكراري، متغير النسق، لآلية تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور، وتقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور

- عند التحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على ظروف تشبه ظروفاً أخرى كانت فيها مكتشفات ولم يُنظر إليها على أنها قصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها على أنها قصور.
- عند تقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على اتجاه سائد أو مشكلة منهجية ترتبط بمكتشفات أخرى لا تُعد من أوجه القصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها أيضاً على أنها قصور.

162. قد تكشف نتائج أنشطة المتابعة ونتائج التقصيات الخارجية والمعلومات الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، أنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة أو الشكاوى والادعاءات) عن معلومات تتعلق بفاعلية آلية المتابعة والتصحيح. فعلى سبيل المثال، قد توفر نتائج التقصيات الخارجية معلومات عن نظام إدارة الجودة لم يتم التعرف عليها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، مما قد يسلب الضوء على وجود قصور في تلك الآلية.

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة 41)

163. تشمل العوامل التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها ما يلي:

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك الجانب الذي يتعلق به القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وما إذا كان القصور في تصميم نظام إدارة الجودة أو تطبيقه أو تشغيله؛
- في حال تعلق أوجه القصور التي تم التعرف عليها بالاستجابات، ما إذا كانت هناك استجابات تعويضية لمواجهة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة؛
- الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه؛
- معدل حدوث الأمر الذي ينشأ عنه القصور الذي تم التعرف عليه؛
- حجم القصور الذي تم التعرف عليه وسرعة حدوثه ومدته بقائه وتأثيره على نظام إدارة الجودة.

164. يؤثر مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها على التقويم الذي يتم لنظام إدارة الجودة بواسطة الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمسائلة النهائية عن النظام.

السبب الجذري لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة 41(أ))

165. يتمثل الهدف من التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها في فهم الظروف الأساسية التي تسببت في ظهور أوجه القصور من أجل تمكين المكتب مما يلي:

- تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها؛
- التصحيح المناسب للقصور الذي تم التعرف عليه.

وينطوي تحليل الأسباب الجذرية على ممارسة الحكم المهني، على أساس الأدلة المتاحة، من قبل من يقوم بتنفيذ التقييم.

166. قد تتأثر أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم تنفيذها لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه بطبيعة المكتب وظروفه، مثل:

- مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية.
- حجم المكتب.
- الانتشار الجغرافي للمكتب.

- طريقة هيكله المكتب أو مدى التركيز أو الطابع المركزي لأليات أو أنشطة المكتب.

أمثلة لكيفية تأثير طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة وطبيعة المكتب وظروفه على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة لفهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يصدر تقرير غير مناسب فيما يتعلق بارتباط مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة أو عندما يتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بتصرفات القيادة وسلوكياتها بشأن الجودة.

- مدى الحدة المحتملة للقصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يكون القصور قد تم التعرف عليه في العديد من الارتباطات أو عندما يوجد مؤشر على ارتفاع معدلات عدم الالتزام بالسياسات أو الإجراءات.

- طبيعة المكتب وظروفه:

- في حالة المكاتب الأقل تعقيداً التي لها مقر واحد، قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه إجراءات بسيطة، لأن المعلومات اللازمة لتعميق الفهم قد تكون متاحة بالفعل ومركزة، ولأن الأسباب الجذرية قد تكون أكثر وضوحاً.

- في حالة المكاتب الأكثر تعقيداً التي لها مقرات عديدة، قد تشمل إجراءات فهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه على الاستعانة بأفراد تلقوا تدريباً خاصاً بشأن التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، وعلى وضع منهجية تضم إجراءات أكثر رسمية لتحديد الأسباب الجذرية.

167أ. عند التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد ينظر المكتب في أسباب عدم ظهور أوجه القصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة للأمر الذي يتعلق به القصور الذي تم التعرف عليه. وقد تكون لهذه المعلومات فائدة أيضاً في تحديد كيفية تصحيح القصور الذي تم التعرف عليه.

مثال لعدم ظهور قصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة، وكيفية مساعدة هذه المعلومة للمكتب في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

قد يحدد المكتب وجود قصور بسبب تشابه المكتشفات عبر العديد من الارتباطات. ولكن تلك المكتشفات لم تظهر في ارتباطات أخرى عديدة ضمن مجتمع العينة نفسه الذي يخضع للاختبار. وبالمقارنة بين الارتباطات، يستنتج المكتب أن السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه هو عدم المشاركة المناسبة من قبل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في المراحل الرئيسية للارتباطات.

168أ. قد يدعم التعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب آلية المكتب لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

مثال للتعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب

قد يتعرف المكتب على إخفاق فرق الارتباطات التي تقوم بمراجعة القوائم المالية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقديرات المحاسبية عندما تنطوي افتراضات الإدارة على درجة عالية من عدم الموضوعية. وبالرغم من رصد المكتب لعدم ممارسة فرق الارتباطات لنزعة الشك المهني المناسبة، فإن السبب الجذري الأساسي لهذه المشكلة قد يتعلق بأمر آخر، مثل وجود بيئة ثقافية لا تشجع أعضاء فرق الارتباطات على توجيه الأسئلة إلى الأفراد ذوي الصلاحيات الكبيرة أو عدم كفاية توجيه الأعمال التي يتم تنفيذها على الارتباطات، والإشراف على تلك الأعمال وفحصها.

169أ. إضافة إلى التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتحرى المكتب أيضاً عن الأسباب الجذرية للنواتج الإيجابية حيث إن القيام بذلك قد يكشف عن الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيره.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة 42)

170أ. قد تعتمد طبيعة التصرفات التصحيحية، وتوقيتها ومدتها، على عدة عوامل أخرى، من بينها:

- الأسباب الجذرية.
 - مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، ومن ثم، مدى الاستعجال اللازم لمواجهته.
 - فاعلية التصرفات التصحيحية في علاج الأسباب الجذرية، مثل ما إذا كان يلزم على المكتب تطبيق أكثر من تصرف تصحيحي واحد لعلاج الأسباب الجذرية بفاعلية، أو يلزم عليه تطبيق تصرفات تصحيحية كتدابير مؤقتة إلى حين تمكن المكتب من تطبيق تصرفات تصحيحية أكثر فاعلية.
- 171أ. في بعض الظروف، قد يشتمل التصرف التصحيحي على تحديد أهداف إضافية للجودة، أو قد يتم إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة أو استجابات لها، بسبب تحديد عدم مناسبتها.
- 172أ. عندما يحدد المكتب أن السبب الجذري لأحد أوجه القصور التي تم التعرف عليها يتعلق بمورد قام بتوفيره أحد مقدمي الخدمات، فقد يقوم المكتب أيضاً بما يلي:

- النظر فيما إذا كان سيستمر في استخدام المورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة.
 - نقل الأمر إلى مقدم الخدمة.
- ويُعد المكتب مسؤولاً عن علاج تأثير القصور، الذي تم التعرف عليه فيما يتعلق بالمورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة، على نظام إدارة الجودة واتخاذ التصرف اللازم لمنع تكرار القصور فيما يخص نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. غير أن المكتب لا يتحمل عادةً مسؤولية تصحيح القصور، الذي تم التعرف عليه، بالنيابة عن مقدم الخدمة أو مسؤولية إجراء المزيد من التحري عن السبب الجذري للقصور، الذي تم التعرف عليه، لدى مقدم الخدمة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين (راجع: الفقرة 45)

173أ. عندما يتم إهمال الإجراءات أو يصدر تقرير غير مناسب، قد تشتمل التصرفات التي يتخذها المكتب على ما يلي:

- التشاور مع الأفراد المعنيين بشأن التصرف المناسب.
 - مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة.
 - تنفيذ الإجراءات التي تم إهمالها.
- والتصرفات التي يتخذها المكتب في هذا الشأن لا تعفيه من مسؤوليته عن اتخاذ المزيد من التصرفات فيما يتعلق بالمكتشفات في سياق نظام إدارة الجودة، بما في ذلك تقويم المكتشفات للتعرف على أوجه القصور والتحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، في حال وجوده.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة 46)

174أ. قد يتم نقل المعلومات التي تتعلق بالمتابعة والتصحيح إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، على أساس دائم أو بشكل دوري. وقد يستخدم الأفراد هذه المعلومات بطرق متعددة، منها على سبيل المثال:

- كأساس للاتصالات الأخرى التي تتم مع العاملين بشأن أهمية الجودة.
 - مساءلة الأفراد عن المهام المسندة إليهم.
 - تحديد المخاوف الرئيسية بشأن نظام إدارة الجودة في حينها.
- وتوفر هذه المعلومات أيضاً أساساً لتقويم نظام إدارة الجودة، والاستنتاج من هذا التقويم، وفقاً لمتطلبات الفقرتين 53 و54.

متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة 48)

175أ. في بعض الظروف، قد يكون المكتب منتمياً إلى شبكة. وقد تفرض الشبكات متطلبات بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو قد تتيح خدمات أو موارد يختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. وقد تهدف هذه المتطلبات أو

الخدمات إلى تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر المكاتب التي تنتهي إلى الشبكة. وسيعتمد مدى قيام الشبكة بتزويد المكتب بأهداف الجودة، ومخاطر الجودة والاستجابات، المشتركة عبر الشبكة على ترتيبات المكتب مع الشبكة.

أمثلة لمطالبات الشبكات

- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة أهداف أو مخاطر الجودة المشتركة بين مكاتب الشبكة.
- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة الاستجابات المشتركة بين مكاتب الشبكة. وقد تشمل هذه الاستجابات التي تقوم الشبكة بتصميمها على سياسات أو إجراءات تحدد مهام القيادة ومسؤولياتها، بما في ذلك الطريقة المتوقعة لقيام المكتب بإسناد الصلاحيات والمسؤوليات بداخله، أو توزيع الموارد، مثل منهجيات تنفيذ الارتباطات أو تطبيقات تقنية المعلومات التي من تطوير الشبكة.
- متطلبات أن يخضع المكتب لأنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة. وقد تتعلق هذه الأنشطة بمتطلبات الشبكة (على سبيل المثال، متابعة تطبيق المكتب لمنهجية الشبكة بشكل مناسب)، أو بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بوجه عام.

أمثلة لخدمات الشبكات

- الخدمات أو الموارد الاختيارية التي يمكن للمكتب استخدامها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، مثل برامج التدريب الاختيارية أو الاستعانة بمراجعين للمكونات أو خبراء من داخل الشبكة أو استخدام مركز لتقديم الخدمات تم إنشاؤه على مستوى الشبكة أو قام بإنشائه مكتب آخر ضمن الشبكة أو مجموعة من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة.

176أ. قد تفرض الشبكة مسؤوليات على المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها.

أمثلة لمسؤوليات المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها

- مطالبة المكتب بتوفير بنية تحتية أو آليات معينة فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم الشبكة بتوفيرها والتي يستخدمها المكتب في نظام إدارة الجودة.
- مطالبة المكتب بتقديم تدريب على مستوى المكتب بشأن المنهجية التي تقوم الشبكة بتوفيرها، بما في ذلك عندما يتم تحديث المنهجية.

177أ. قد يتوصل المكتب إلى فهم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفهم مسؤولياته فيما يتعلق بتطبيقها من خلال الاستفسار من الشبكة، أو من خلال الوثائق التي توفرها الشبكة، عن أمور مثل ما يلي:

- حوكمة الشبكة وقيادتها.
- الإجراءات التي تتخذها الشبكة عند تصميم وتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها، وعند تشغيلها في حال الاقتضاء.
- كيفية تحديد الشبكة، واستجابتها، للتغيرات التي تؤثر على متطلبات الشبكة أو خدماتها أو على المعلومات الأخرى، مثل التغيرات في المعايير المهنية أو المعلومات التي تشير إلى وجود قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها.
- كيفية متابعة الشبكة لمدى مناسبة متطلبات الشبكة أو خدماتها، وهو ما قد يتم من خلال أنشطة المتابعة الخاصة بمكاتب الشبكة، وآليات الشبكة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

متطلبات الشبكة أو خدماتها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 49)

178أ. تُعد خصائص متطلبات الشبكة أو خدماتها إحدى الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي يلزم مراعاتها عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.

مثال لمطلبيات الشبكة أو خدماتها التي تنشأ عنها مخاطر الجودة
 قد تتطلب الشبكة أن يستخدم المكتب أحد تطبيقات تقنية المعلومات الموحدة عبر الشبكة لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد ينشأ عن هذا خطر يمس الجودة يتعلق بعدم تناول تطبيق تقنية المعلومات للأمر الواردة في الأنظمة أو اللوائح المحلية التي يلزم على المكتب مراعاتها عند قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

179. قد يشمل الغرض من مطلبيات الشبكة تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر مكاتب الشبكة. وقد تتوقع الشبكة من المكتب تطبيق مطلبياتها، ولكن قد يجد المكتب حاجة إلى تكييف مطلبيات الشبكة، أو الإضافة إليها، بحيث تكون مناسبة لطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للحاجة إلى تكييف مطلبيات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها	
مطلبيات الشبكة أو خدماتها	كيفية قيام المكتب بتكييف مطلبيات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بإدراج مخاطر معينة تمس الجودة ضمن نظام إدارة الجودة، بحيث تواجه جميع مكاتب الشبكة تلك المخاطر.	في إطار التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يقوم المكتب بتضمين مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة. ويقوم المكتب أيضاً بتصميم وتطبيق استجابات لمواجهة مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة.
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بتصميم وتطبيق استجابات معينة.	في إطار تصميم الاستجابات وتطبيقها، يحدد المكتب: <ul style="list-style-type: none"> • مخاطر الجودة التي تعمل الاستجابات على مواجهتها. • كيفية دمج الاستجابات التي تتطلبها الشبكة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، في ضوء طبيعة المكتب وظروفه. وقد يشمل هذا إدخال تعديلات على الاستجابات لتعكس طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته (على سبيل المثال، إدخال تعديلات على المنهجية لتضمينها أموراً تتعلق بالأنظمة أو اللوائح).
يستعين المكتب بأفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة للعمل مراجعين لمكونات المجموعة. وتفرض الشبكة مطلبيات لتحقيق درجة عالية من التشارك عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وتشتمل مطلبيات الشبكة على ضوابط معينة تنطبق على الأفراد الذين يُسند إليهم العمل على المكونات عند مراجعة المجموعات.	يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتطلب أن يتأكد فريق الارتباط من مراجع المكون (أي المكتب الأخر ضمن الشبكة) من استيفاء الأفراد الذين يُسند إليهم المكون للضوابط الخاصة المنصوص عليها في مطلبيات الشبكة.

180. في بعض الظروف، قد يتعرف المكتب عند قيامه بتكييف مطلبيات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها، على تحسينات محتملة على مطلبيات الشبكة أو خدماتها وقد يقوم بنقل هذه التحسينات إلى الشبكة.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة 50(ج))

181. قد تشمل نتائج أنشطة الشبكة لمتابعة نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على معلومات مثل:

- وصف لأنشطة المتابعة، بما في ذلك طبيعتها وتوقيتها ومداه؛

- المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها والملاحظات الأخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (على سبيل المثال، النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيره)؛
- تقويم الشبكة للأسباب الجذرية الخاصة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتأثير الذي تم تقييمه لأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات التصحيحية الموصى بها.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (راجع: الفقرة 51(ب))

182أ. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتبها في صورة تجميع أو تلخيص للمعلومات الموضحة في الفقرة 181أ، بما في ذلك الاتجاهات السائدة والمجالات المشتركة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها عبر الشبكة، أو النواتج الإيجابية التي يمكن تكرارها عبر الشبكة. وهذه المعلومات قد:

- يستخدمها المكتب:
 - في التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.
 - كجزء من المعلومات الأخرى ذات الصلة التي يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت توجد أوجه قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- يتم نقلها إلى الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المجموعات، في سياق النظر في كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتم الاستعانة بهم من مكتب آخر ضمن الشبكة والذين يخضعون للمتطلبات المشتركة الخاصة بالشبكة (على سبيل المثال، أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات المشتركة).

183أ. في بعض الظروف، قد يحصل المكتب على معلومات من الشبكة عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بأحد مكاتب الشبكة والذي له تأثير على المكتب. وقد تقوم الشبكة أيضاً بتجميع معلومات من مكاتبها عن نتائج التقصيات الخارجية التي تمت بشأن نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وفي بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة على الشبكة تبادل المعلومات مع المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو قد تقيد نوعية تلك المعلومات التي يتم تبادلها.

184أ. في الظروف التي لا توفر فيها الشبكة المعلومات المتعلقة بالنتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، قد يتخذ المكتب تصرفات أخرى مثل ما يلي:

- مناقشة الأمر مع الشبكة؛
- تحديد أثر ذلك على ارتباطات المكتب، وإعلام فرق الارتباطات بهذا الأثر.

أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة 52)

185أ. نظراً لأن متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يقوم المكتب باستخدامها تشكل جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، فإنها تخضع أيضاً لمتطلبات هذا المعيار بشأن المتابعة والتصحيح. وقد تقوم الشبكة أو المكتب، أو كلاهما معاً، بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها.

مثال لقيام كل من الشبكة والمكتب بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها

قد تتولى الشبكة تنفيذ أنشطة المتابعة على مستوى الشبكة لإحدى المنهجيات المشتركة. ويقوم المكتب أيضاً بمتابعة تطبيق المنهجية من قبل أعضاء فرق الارتباطات من خلال تنفيذ التقصيات عن الارتباطات.

186أ. عند تصميم التصرفات التصحيحية وتطبيقها لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها، قد يقوم المكتب بما يلي:

- فهم التصرفات التصحيحية المخطط لها من قبل الشبكة، بما في ذلك ما إذا كان المكتب يتحمل أية مسؤوليات عن تطبيق التصرفات التصحيحية؛

- النظر فيما إذا كان يلزم على المكتب اتخاذ تصرفات تصحيحية تكميلية لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه والأسباب الجذرية المتعلقة به، على سبيل المثال عندما:

○ لا تكون الشبكة قد اتخذت التصرفات التصحيحية المناسبة؛ أو

○ تستغرق التصرفات التصحيحية الخاصة بالشبكة بعض الوقت لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه بفاعلية.

تقويم نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة 53)

- 187أ. قد يحصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة على الدعم من أفراد آخرين عند إجراء التقويم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مسؤولين ومساءلين عن التقويم.
- 188أ. قد يعتمد توقيت إجراء التقويم على ظروف المكتب، وقد يتزامن ذلك مع نهاية السنة المالية للمكتب أو اكتمال دورة المتابعة السنوية.
- 189أ. تشمل المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة المعلومات التي يتم نقلها إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة 46.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية الحصول على المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مشاركين بشكل مباشر في آلية المتابعة والتصحيح، ومن ثم، سيكونون على دراية بالمعلومات التي تدعم تقويم نظام إدارة الجودة.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة حاجة إلى وضع آليات لتجميع المعلومات اللازمة لتقويم نظام إدارة الجودة، وتلخيصها ونقلها.

الاستنتاجات المتعلقة بنظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة 54)

- 190أ. في سياق هذا المعيار، المقصود من تشغيل النظام ككل هو توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. وفي سبيل التوصل إلى استنتاج بشأن نظام إدارة الجودة، قد ينظر الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة فيما يلي، عند استخدام نتائج آلية المتابعة والتصحيح:

- مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وتأثيرها على تحقيق الأهداف الخاصة بنظام إدارة الجودة؛
- ما إذا كان المكتب قد قام بتصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، وما إذا كانت التصرفات التصحيحية التي تم اتخاذها حتى وقت التقويم تُعد تصرفات فعالة؛
- ما إذا كان تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها على نظام إدارة الجودة قد تم تصويبه بشكل مناسب، كالنظر مثلاً فيما إذا كان قد تم اتخاذ المزيد من التصرفات وفقاً للفقرة 45.

- 191أ. قد توجد ظروف تكون فيها أوجه القصور الحادة التي تم التعرف عليها (بما في ذلك أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها) قد تم تصحيحها بشكل مناسب وتم تصويب تأثيرها في وقت التقويم. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام.

- 192أ. قد يكون للقصور الذي تم التعرف عليه تأثير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله، على سبيل المثال عندما:

- يؤثر القصور على مكونات أو جوانب متعددة في نظام إدارة الجودة.
- ينحصر القصور في مكون أو جانب محدد في نظام إدارة الجودة، لكنه مكون أو جانب أساسي في النظام.
- يؤثر القصور على العديد من وحدات عمل المكتب أو مواقعها الجغرافية.
- ينحصر القصور في وحدة عمل واحدة أو موقع جغرافي واحد، لكن الوحدة المتأثرة أو الموقع المتأثر أساسي لعمل المكتب ككل.

- يؤثر القصور على جزء كبير من الارتباطات التي من نوع معين أو طبيعة معينة.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً لكنه غير منتشر

تعرف المكتب على قصور في أحد فروعه الإقليمية الصغيرة. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حاداً، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- غير منتشر، لأنه محدود بالفرع الإقليمي الصغير.

193أ. قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام عندما تكون أوجه القصور التي تم التعرف عليها حادة ومنتشرة، ولا تكون التصرفات المتخذة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها مناسبة، ولا يكون تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها قد تم تصويبه بشكل مناسب.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً ومنتشراً

تعرف المكتب على قصور في فرع إقليمي، وهو الفرع الأكبر للمكتب الذي يقدم الدعم المالي والتشغيلي والفني للمنطقة كلها. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حاداً، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- منتشر، لأن الفرع الإقليمي هو أكبر فرع ولأنه يقدم الدعم لفرع أخرى عديدة، ولأن عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب ربما كان له تأثير واسع النطاق على الفروع الأخرى.

194أ. قد يستغرق المكتب بعض الوقت لتصحيح أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها. ومع استمرار المكتب في اتخاذ التصرف اللازم لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتقلص مدى انتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها وقد يُحدّد أن أوجه القصور التي تم التعرف عليها لا تزال حادة، ولكنها لم تعد حادة ومنتشرة. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

195أ. لا يتطلب هذا المعيار من المكتب الحصول على تقرير تأكيد مستقل بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة، ولا يمنع المكتب من القيام بذلك.

اتخاذ التصرف العاجل والمناسب والاتصالات الأخرى (راجع: الفقرة 55)

196أ. عندما يتوصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة 54(ب) أو 54(ج)، فقد يشتمل التصرف العاجل والمناسب الذي يتخذه المكتب على ما يلي:

- اتخاذ تدابير لدعم تنفيذ الارتباطات، من خلال تخصيص المزيد من الموارد أو تقديم المزيد من التوجيه، وللتأكد من أن التقارير التي يصدرها المكتب مناسبة في ظل الظروف القائمة، إلى حين تصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، ونقل تلك التدابير إلى فرق الارتباطات.
- الحصول على مشورة قانونية.

197أ. في بعض الظروف، قد يكون للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تتولى الإشراف غير التنفيذي على المكتب. وفي تلك الظروف، قد تشمل الاتصالات على نقل معلومات إلى تلك الهيئة الحاكمة المستقلة.

198أ. أمثلة للظروف التي قد يكون من المناسب فيها للمكتب الاتصال بأطراف خارجية بشأن تقييم نظام إدارة الجودة

- عندما يكون المكتب منتمياً إلى شبكة.
- عندما تستخدم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة العمل الذي نفذه المكتب، على سبيل المثال، في حالة مراجعة المجموعات.
- عندما يحدد المكتب أن التقرير الذي أصدره غير مناسب نتيجةً لفشل نظام إدارة الجودة، وتكون هناك حاجة إلى إبلاغ إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة فيها.
- عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح اتصال المكتب بإحدى سلطات الإشراف أو الجهات التنظيمية.

تقييمات الأداء (راجع: الفقرة 56)

199أ. تعزز تقييمات الأداء الدورية المساءلة. وعند النظر في أداء الفرد، قد يأخذ المكتب في الحسبان:

- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب فيما يخص الجوانب من نظام إدارة الجودة التي تتعلق بمسؤولية الفرد. وفي بعض الظروف، قد يحدد المكتب مستهدفات للفرد ويقيس نتائج أنشطة المتابعة بالمقارنة مع تلك المستهدفات.
- التصرفات التي اتخذها الفرد استجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي تتعلق بمسؤولية ذلك الفرد، بما في ذلك حسن توقيت تلك التصرفات وفعاليتها.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية إجراء المكتب لتقييمات الأداء

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يقوم المكتب بتكليف مقدم خدمة لتنفيذ التقييم، أو قد توفر نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مؤشراً على أداء الفرد.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتولى تنفيذ تقييمات الأداء عضو مستقل غير تنفيذي في الهيئة الحاكمة للمكتب، أو لجنة خاصة تشرف عليها الهيئة الحاكمة.

200أ. قد تتم الإثابة على التقييم الإيجابي للأداء من خلال الأجور والترقيات والحوافز الأخرى التي تركز على التزام الفرد بالجودة، وتعزز المساءلة. ومن جهة أخرى، قد يتخذ المكتب تصرفات تصحيحية لعلاج التقييم السلبي للأداء الذي قد يؤثر على تحقيق المكتب لأهداف الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

201أ. في حالة القطاع العام، قد لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ تقييم أداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، أو اتخاذ تصرفات لعلاج نتائج تقييم الأداء، نظراً لطبيعة منصب الفرد. ومع ذلك، قد يستمر إجراء تقييمات الأداء للأفراد الآخرين في المكتب المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة.

التوثيق (راجع: الفقرات 57-59)

202أ. يوفر التوثيق أدلة على التزام المكتب بهذا المعيار، إضافة إلى الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تكون له فائدة أيضاً في تدريب العاملين وفرق الارتباطات وضمان الحفاظ على المعرفة المؤسسية وتوفير سجل بأسس القرارات التي اتخذها المكتب بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة. وليس من الضروري أو العملي للمكتب توثيق كل أمر تم النظر فيه، أو كل حكم تم اتخاذه، بشأن نظام إدارة الجودة. وقد يثبت المكتب التزامه بهذا المعيار أيضاً من خلال مكون المعلومات والاتصالات، أو الوثائق أو المواد الكتابية الأخرى، أو تطبيقات تقنية المعلومات التي تُعد جزءاً أساسياً من مكونات نظام إدارة الجودة.

203أ. قد يأخذ التوثيق شكل أدلة إرشادية وقوائم تحقق ونماذج كتابية ذات صفة رسمية، أو قد يتم بصورة غير رسمية (على سبيل المثال، مراسلات إلكترونية أو منشورات على المواقع الإلكترونية)، أو قد يتم الاحتفاظ به في تطبيقات تقنية المعلومات أو النماذج الرقمية الأخرى (على سبيل المثال، في قواعد البيانات). وتشمل العوامل التي قد تؤثر على أحكام المكتب فيما يتعلق بشكل التوثيق، ومحتواه ومداه، بما في ذلك عدد مرات تحديث التوثيق، ما يلي:

- مدى تعقيد المكتب وعدد فروعها؛
- طبيعة ومدى تعقيد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي؛
- طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وطبيعة المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها؛
- طبيعة الأمر الذي يتم توثيقه ومدى تعقيده، مثل ما إذا كان يتعلق بأحد جوانب نظام إدارة الجودة التي حدث فيها تغيير أو أحد المجالات التي ترتفع فيها مخاطر الجودة، ومدى تعقيد الأحكام المتعلقة بهذا الأمر؛
- معدل ومدى التغييرات في نظام إدارة الجودة.

في المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يكون من الضروري إجراء توثيق لدعم الأمور التي تم الاتصال بشأنها لأن طرق الاتصال غير الرسمية قد تكون فعالة. ومع ذلك، فقد يحدد المكتب الأقل تعقيداً أنه من المناسب توثيق هذه الاتصالات لتوفير أدلة على حدوثها.

204أ. في بعض الحالات، قد تفرض سلطة إشراف خارجية متطلبات بشأن التوثيق، سواءً بشكل رسمي أو غير رسمي، على سبيل المثال، نتيجة للمكتشفات من التقصيات الخارجية. وقد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على متطلبات خاصة تتناول التوثيق، فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة توثيق أمور معينة، من بينها مواقف معينة تتعلق بتضارب المصالح وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والاستقلال.

205أ. لا يتعين على المكتب توثيق نظره في كل حالة أو حدث أو ظرف أو تصرف، تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، فيما يتعلق بكل هدف من أهداف الجودة، أو كل خطر من المخاطر التي قد تنشأ عنها مخاطر تتعلق بالجودة. ومع ذلك، فعند توثيق مخاطر الجودة وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة، فقد يقوم المكتب بتوثيق أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة (أي الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة)، لدعم الاتساق في تطبيق الاستجابات وعملها.

206أ. قد يقوم بتنفيذ أعمال التوثيق الشبكة أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهيكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

المعيار الدولي لإدارة الجودة (2)

فحوصات جودة الارتباطات

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ؛ ويسري على ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
4-1	نطاق هذا المعيار
9-5	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات
10	اختصاص هذا المعيار
11	تاريخ السريان
12	الهدف
13	التعريفات
	المتطلبات
16-14	تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
23-17	تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم
27-24	تنفيذ فحص جودة الارتباط
30-28	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
24أ-1أ	تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم
49أ-25أ	تنفيذ فحص جودة الارتباط
53أ-50أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (2) "فحوصات جودة الارتباطات" جنباً إلى جنب مع معيار إدارة الجودة (1) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار ما يلي:
 - (أ) تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته؛
 - (ب) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.
2. ينطبق هذا المعيار على جميع الارتباطات التي يتعين إجراء فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)¹. وينبغي هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (1) أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
3. يُعد فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار إحدى الاستجابات المحددة التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)². ويتولى فاحص جودة الارتباط تنفيذ فحص الجودة على مستوى الارتباطات بالنيابة عن المكتب.

التدرج

4. تختلف طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط التي يتطلبها هذا المعيار، ويختلف توقيتها ومداهما، تبعاً لطبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون إجراءات فاحص جودة الارتباط أقل شمولاً للارتباطات التي تقل فيها الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات

5. يحدد معيار إدارة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن نظام إدارة الجودة ويتطلب من المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب³. وتشتمل الاستجابات المحددة الواردة في معيار إدارة الجودة (1) على وضع سياسات أو إجراءات تتناول فاحصي جودة الارتباطات وفقاً لهذا المعيار.
6. يتولى المكتب مسؤولية تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:
 - (أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
 - (ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة⁴.
7. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (1)⁵، يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.
8. يُعد فحص جودة الارتباط تقويمياً موضوعياً للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه

¹ معيار إدارة الجودة (1) (المعروف سابقاً باسم معيار رقابة الجودة (1)) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة 34(و)

² معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 34(و)

³ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 26

⁴ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 14

⁵ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 15

الأحكام. ويجري فاحص جودة الارتباط تقويمه للأحكام المهمة في سياق المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ومع ذلك، ليس المقصود من فحص جودة الارتباط أن يكون تقويماً للارتباط بكامله بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو بسياسات أو إجراءات المكتب.

9. لا يُعد فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط. ولا يغير تنفيذ فحص جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي يكون مسؤولاً عنه، أو عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. ولا يتعين على فاحص جودة الارتباط الحصول على أدلة لدعم الرأي أو الاستنتاج الخاص بالارتباط، ولكن قد يحصل فريق الارتباط على المزيد من الأدلة استجابةً للأمور التي تم إثارتها أثناء فحص جودة الارتباط.

اختصاص هذا المعيار

10. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع هذا المعيار، وعلى متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب وفاحص جودة الارتباط من تحقيق ذلك الهدف المحدد. ويحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات. ويشرح معيار إدارة الجودة (1)⁶ المقصود بمصطلحات الهدف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى والمقدمة والتعريفات.

تاريخ السريان

11. يسري هذا المعيار على:

- (أ) ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ؛
(ب) ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

12. يهدف المكتب، من خلال تعيين فاحص مؤهل لجودة الارتباط، إلى تنفيذ تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

التعريفات

13. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

- (أ) فحص جودة الارتباط – تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.
(ب) فاحص جودة الارتباط – شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.
(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وأداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسب المهني عند قيامه بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات 12-15)

⁶ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرات 12 و 9أ-6

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

14. يجب أن يتوفر لدى المكتب ولدى فاحص جودة الارتباط فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته، ذات الصلة بهم، بالشكل الصحيح.
15. يجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، الالتزام بكل متطلبات من متطلبات هذا المعيار، ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة في ظل ظروف الارتباط.
16. من المتوقع أن يوفر التطبيق السليم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار. ولكن إذا حدد المكتب أو فاحص جودة الارتباط أن تطبيق المتطلبات ذات الصلة لا يوفر أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار، فيجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، اتخاذ المزيد من التصرفات لتحقيق الهدف.

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

17. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات إلى أفراد يحظون بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة داخل المكتب للوفاء بتلك المسؤولية. ويجب أن تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات من هؤلاء الأفراد القيام بتعيين فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات 1-3)
18. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بمن سيتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط، وأن: (راجع: الفقرة 4)
- (أ) يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، والصلاحيات المناسبة لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرات 5-11)
- (ب) يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط واستقلاله؛ (راجع: الفقرات 12-15)
- (ج) يلتزم بأحكام الأنظمة واللوائح، إن وجدت، ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة 16)
19. يجب أن تتناول أيضاً سياسات أو إجراءات المكتب التي يتم وضعها وفقاً للفقرة 18 (ب) التهديدات التي تمس الموضوعية والتي تنشأ عن تعيين فرد فاحصاً لجودة أحد الارتباطات بعد أن كان هو الشريك المسؤول عن الارتباط. ويجب أن تحدد تلك السياسات أو الإجراءات فترة ابتعاد قوامها سنتان، أو مدة أطول إذا اقتضت ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، قبل أن يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط تولي مهام فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرتين 17، 18)
20. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بالأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون هؤلاء الأفراد أعضاء في فريق الارتباط، وأن:
- (أ) يحظوا بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ المهام المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة 19)
- (ب) يلتزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعيتهم واستقلالهم وأن يلتزموا كذلك، عند الاقتضاء، بأحكام الأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرتين 20، 21)
21. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:
- (أ) تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط؛
- (ب) تتناول مسؤولية فاحص جودة الارتباط عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه للأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم أثناء الفحص، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة 22)

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط

22. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط

والتصرفات المناسبة التي سيقوم المكتب باتخاذها، بما في ذلك آلية تحديد وتعيين فاحص بديل في تلك الظروف. (راجع: الفقرة 23أ)
23. عندما يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بظروف تضعف أهليته، يجب عليه إشعار الفرد المعني داخل المكتب والقيام بما يلي: (راجع: الفقرة 24أ)

(أ) رفض تعيينه لتنفيذ فحص جودة الارتباط إذا لم يكن قد شرع في تنفيذه؛ أو

(ب) التوقف عن تنفيذ فحص جودة الارتباط إذا كان قد شرع في تنفيذه.

تنفيذ فحص جودة الارتباط

24. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات بشأن تنفيذ فحص جودة الارتباط تتناول ما يلي:

(أ) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط عن تنفيذ الإجراءات وفقاً للفقرتين 25 و26 في الأوقات المناسبة أثناء الارتباط لتوفير أساس مناسب لإجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام؛

(ب) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط، بما في ذلك منعه من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه لإشعار من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة 27 يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرتين 25أ، 26أ)

(ج) الظروف التي ينشأ فيها تهديد يمس موضوعية فاحص جودة الارتباط نتيجة لطبيعة ومدى مناقشات فريق الارتباط مع فاحص جودة الارتباط بشأن الأحكام المهمة، والتصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف. (راجع: الفقرة 27أ)

25. عند تنفيذ فحص جودة الارتباط، يجب على فاحص جودة الارتباط: (راجع: الفقرات 28أ-33أ)

(أ) قراءة وفهم المعلومات التي قام بنقلها: (راجع: الفقرة 34أ)

(1) فريق الارتباط بشأن طبيعة وظروف الارتباط والمنشأة؛

(2) المكتب فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، ولاسيما أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي قد تتعلق أو قد تؤثر على المجالات التي انطوت على أحكام مهمة من جانب فريق الارتباط.

(ب) مناقشة الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. (راجع: الفقرات 35أ-38أ)

(ج) بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها في الفقرتين (أ) و(ب)، فحص وثائق مختارة من توثيق أعمال الارتباط فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط وتقييم: (راجع: الفقرات 39أ-43أ)

(1) أساس اتخاذ تلك الأحكام المهمة، بما في ذلك ممارسة فريق الارتباط لتزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط؛

(2) ما إذا كان توثيق أعمال الارتباط يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(3) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة.

(د) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقييم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده للوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرة 44أ)

(هـ) تقييم ما إذا كانت قد جرت مشاورات مناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات. (راجع: الفقرة 45أ)

(و) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقييم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرة 46أ)

(ز) فحص:

(1) القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك وصف الأمور الرئيسية للمراجعة، في حال وجودها؛ أو (راجع: الفقرة 47)

(2) القوائم المالية أو المعلومات المالية وتقرير الارتباط بشأنها، فيما يخص ارتباطات الفحص؛ أو (راجع: الفقرة 47)

(3) تقرير الارتباط، وعند الاقتضاء، معلومات الموضوع، فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. (راجع: الفقرة 48)

26. يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وفي حال عدم علاج هذه المخاوف على نحو يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، فيجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الفرد المعني في المكتب بعدم إمكانية إتمام فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة 49)

الانتهاء من فحص جودة الارتباط

27. يجب على فاحص جودة الارتباط تحديد ما إذا كان قد تم الوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط، وما إذا كان قد تم الانتهاء من فحص جودة الارتباط. وإذا كانت الحال كذلك، يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط بالانتهاء من فحص جودة الارتباط.

التوثيق

28. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية عن توثيق فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة 50)

29. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب توثيق فحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة 30، وإدراج ذلك التوثيق ضمن توثيق أعمال الارتباط.

30. يجب على فاحص جودة الارتباط التأكد من توثيق فحص جودة الارتباط بما يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم طبيعة الإجراءات التي نفذها فاحص جودة الارتباط، وفهم توقيتها ومداهها، وعند الاقتضاء، فهم الأفراد الذين قاموا بتقديم الدعم للفاحص والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء تنفيذ الفحص. ويجب على فاحص جودة الارتباط التأكد أيضاً من أن توثيق فحص جودة الارتباط يشتمل على ما يلي: (راجع: الفقرات 51-53)

(أ) اسم فاحص جودة الارتباط وأسماء الأفراد الذين قاموا بدعمه في تنفيذ فحص جودة الارتباط؛

(ب) تحديد وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها؛

(ج) الأساس الذي استند إليه فاحص جودة الارتباط في تحديده للأمور الواردة في الفقرة 27؛

(د) الإشعارات المطلوبة وفقاً للفقرتين 26 و 27؛

(هـ) تاريخ الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات (راجع: الفقرة 17)

1. أ. قد تشمل الكفاءات والقدرات ذات الصلة بقدرة الفرد على الوفاء بمسؤولية تعيين فاحص جودة الارتباط المعرفة المناسبة بما يلي:

- مسؤوليات فاحص جودة الارتباط؛
 - الضوابط الواردة في الفقرتين 18 و19 بشأن أهلية فاحصي جودة الارتباطات؛
 - طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي تخضع لفحص جودة الارتباط، بما في ذلك تكوين فريق الارتباط.
- 2.أ. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ألا يكون المسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات عضواً في فريق الارتباط الذي سيتم تنفيذ الفحص له. ولكن في ظروف معينة (على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد)، قد لا يكون من الممكن عملياً لفرد آخر خلاف الأعضاء في فريق الارتباط تعيين فاحص جودة الارتباط.
- 3.أ. قد يحدد المكتب أكثر من فرد واحد مسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات. فعلى سبيل المثال، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آليات مختلفة لتعيين فاحصي الجودة في ارتباطات مراجعة المنشآت المدرجة وارتباطات مراجعة المنشآت غير المدرجة أو غيرها من الارتباطات، مع اختلاف المسؤولين عن كل آلية.

أهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة 18)

- 4.أ. في بعض الظروف، على سبيل المثال في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد، قد لا يوجد شريك أو أي فرد آخر مؤهل داخل المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي هذه الظروف، قد يتعاقد المكتب مع أفراد من خارجه، أو قد يحصل على خدمات من هؤلاء الأفراد، لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد يكون الفرد الذي من خارج المكتب شريكاً أو موظفاً في مكتب ضمن الشبكة، أو في كيان أو جهة داخل الشبكة التي يتبعها المكتب، أو لدى مقدم خدمة. وعند الاستعانة بمثل هؤلاء الأفراد، تنطبق النصوص الواردة في معيار إدارة الجودة (1) التي تتناول متطلبات الشبكة أو خدماتها أو مقدمي الخدمات.

ضوابط الأهلية الخاصة بفاحص جودة الارتباط

الكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي (راجع: الفقرة 18(أ))

- 5.أ. يوضح معيار إدارة الجودة (1) الخصائص المتعلقة بالكفاءة، بما في ذلك تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والأدب والقيم والمواقف السلوكية المهنية⁷ ومن بين الأمور التي قد يقوم المكتب بمراجعتها عند تحديد امتلاك الفرد للكفاءات اللازمة لتنفيذ فحص جودة الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة وفهم سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة بالارتباط؛
- المعرفة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الارتباطات ذات الطبيعة والتعقيد المشابه، والخبرة ذات الصلة بتلك الارتباطات؛
- فهم مسؤوليات فاحص جودة الارتباط أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، وهو ما قد يتم اكتسابه أو تعزيزه عن طريق الحصول على الدورات التدريبية ذات الصلة من المكتب.

- 6.أ. قد تكون الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قام المكتب بمراجعتها عند تحديده أن إجراء فحص لجودة أحد الارتباطات يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة،⁸ من بين الاعتبارات المهمة عند تحديد المكتب للكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ فحص الجودة لذلك الارتباط. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند تحديد ما إذا كان فاحص جودة الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات اللازمة، بما في ذلك الوقت الكافي اللازم، لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام، ما يلي:

- طبيعة المنشأة.
- مدى التخصص أو التعقيد في الصناعة أو البيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

⁷ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 88أ

⁸ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 134أ

- مدى تعلق الارتباط بأمر تتطلب خبرة متخصصة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقنية المعلومات أو مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة)، أو خبرة علمية أو هندسية، كذلك التي قد تكون ضرورية لارتباطات تأكيد معينة. انظر أيضاً الفقرة 19.
- 7. عند تقويم كفاءات وقدرات الفرد الذي قد يتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط، قد تكون أيضاً المكتشفات الناشئة من أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب (على سبيل المثال، المكتشفات من التقصي عن الارتباطات التي كان فيها الفرد عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة الارتباط) أو نتائج التقييمات الخارجية من بين الاعتبارات ذات الصلة.
- 8. يؤثر الافتقار إلى الكفاءات أو القدرات المناسبة على قدرة فاحص جودة الارتباط على ممارسة الحكم المهني المناسب أثناء تنفيذ الفحص. فعلى سبيل المثال، عندما يفتقر فاحص جودة الارتباط إلى الخبرة ذات الصلة بالصناعة، فإنه قد لا يحظى بالقدرة أو الثقة اللازمة لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، ونقدها متى كان ذلك مناسباً، وكذلك نزع الشك المهني التي مارسها فريق الارتباط، بشأن أحد أمور المحاسبة أو المراجعة المعقدة الخاصة بالصناعة.

الصلاحيات المناسبة (راجع: الفقرة 18(أ))

- 9. تساعد التصرفات التي يتم اتخاذها على مستوى المكتب في إرساء الصلاحيات التي يحظى بها فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، عن طريق خلق ثقافة تحترم الدور الذي يقوم به فاحص جودة الارتباط، يقل احتمال تعرض فاحص جودة الارتباط للضغط من قبل الشرك المسؤول عن الارتباط أو غيره من العاملين للتأثير بصورة غير ملائمة على النتيجة النهائية التي يتوصل إليها فاحص جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تعزز صلاحيات فاحص جودة الارتباط عن طريق سياسات أو إجراءات المكتب للتعامل مع الاختلاف في الآراء، والتي قد تشمل على تصرفات قد يتخذها فاحص جودة الارتباط عند حدوث خلاف بينه وبين فريق الارتباط.
- 10. قد تتقلص صلاحيات فاحص جودة الارتباط عندما:

- تعزز الثقافة داخل المكتب احترام صلاحيات العاملين في المستويات العليا ضمن الهيكل الهرمي للمكتب فحسب.
- يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال عندما يشغل الشريك المسؤول عن الارتباط منصباً قيادياً داخل المكتب أو عندما يكون مسؤولاً عن تحديد أجر فاحص جودة الارتباط.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

- 11. في القطاع العام قد يقوم المراجع (على سبيل المثال، المراجع العمومي، أو فرد آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يتضمن اختيار فاحص جودة الارتباط مراعاة الحاجة إلى الاستقلال وقدرة فاحص جودة الارتباط على تقديم تقويم موضوعي.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين 13(ج)، 18(ب))

- 12. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عند إجراء فحص لجودة الارتباط، بناءً على طبيعة وظروف الارتباطات أو المنشأة. وقد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط، وليس على المكتب في حد ذاته.
- 13. قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات خاصة للاستقلال تنطبق على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط. وقد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على نصوص تتناول التهديدات التي تمس الاستقلال والتي يتسبب فيها طول العلاقة مع عميل المراجعة أو التأكيد. ويُعد تطبيق أي من هذه النصوص التي تتناول طول العلاقة مع العميل أمراً مختلفاً عن فترة الابتعاد التي تتطلبها الفقرة 19، ولكن قد يلزم مراعاة هذه النصوص عند تطبيق تلك الفقرة.

التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط

- 14. قد تنشأ التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط عن مجموعة واسعة من الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال:

- قد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فاحص جودة الارتباط قد شارك في السابق في أحكام مهمة اتخذها فريق الارتباط، ولاسيما بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط.
 - قد ينشأ تهديد الألفة مع العميل أو تهديد المصلحة الشخصية عندما يكون فاحص جودة الارتباط أحد أفراد الأسرة المقربين أو المباشرين للشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط، أو من خلال العلاقات الشخصية الوثيقة مع أعضاء فريق الارتباط.
 - قد ينشأ تهديد الترهيب عند ممارسة ضغوط فعلية أو متصورة على فاحص جودة الارتباط (على سبيل المثال، عندما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط فرداً عدائياً أو مسيطراً، أو عندما يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط).
 - 15. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات وإرشادات للتعرف على التهديدات التي تمس الموضوعية، وتقويمها ومواجهتها. وعلى سبيل المثال، يقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إرشادات خاصة، من بينها أمثلة لما يلي:
 - الظروف التي قد تنشأ فيها تهديدات تمس الموضوعية عند تعيين محاسب مهني فاحصاً لجودة الارتباط؛
 - العوامل ذات الصلة عند تقويم مستوى تلك التهديدات؛
 - التصرفات، بما فيها التدابير الوقائية، التي قد تقوم بمواجهة تلك التهديدات.
- الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة 18(ج))
16. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات إضافية بشأن أهلية فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يكون لزاماً على فاحص جودة الارتباط في بعض الدول استيفاء مؤهلات معينة أو الحصول على ترخيص حتى يتسنى له تنفيذ فحص جودة الارتباط.
- فترة الابتعاد التي يقضيها الفرد بعد عمله في السابق شريكاً مسؤولاً عن الارتباط (راجع: الفقرة 19)
17. في الارتباطات المتكررة، لا تختلف في الغالب الأمور التي يتم اتخاذ الأحكام المهمة بشأنها. ولذلك، قد تستمر الأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الفترات السابقة في التأثير على أحكام فريق الارتباط في الفترات اللاحقة. وتتأثر تبعاً لذلك قدرة فاحص جودة الارتباط على إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة عندما يكون قد شارك في السابق في اتخاذ تلك الأحكام بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط. ومن المهم في مثل هذه الظروف اتخاذ تدابير وقائية مناسبة للحد من التهديدات التي تمس الموضوعية، وبخاصة تهديد الفحص الذاتي، إلى مستوى يمكن قبوله. وبناءً عليه، يتطلب هذا المعيار من المكتب وضع سياسات أو إجراءات تحدد فترة ابتعاد يُحظر خلالها تعيين الشريك المسؤول عن الارتباط فاحصاً لجودة الارتباط.
18. قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً ما إذا كان تحديد فترة ابتعاد يُعد تصرفاً مناسباً لفرد آخر خلاف الشريك المسؤول عن الارتباط قبل أن يصبح ذلك الفرد مؤهلاً لتعيينه فاحصاً للجودة في ذلك الارتباط. وفي هذا الشأن، قد يأخذ المكتب في الحسبان طبيعة دور ذلك الفرد ومشاركته السابقة في الأحكام المهمة التي تم اتخاذها بشأن الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب أن الشريك المسؤول عن تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بمكون في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات، قد لا يكون مؤهلاً لتعيينه فاحصاً لجودة ارتباط المجموعة بسبب مشاركة ذلك الشريك المسؤول عن المراجعة في اتخاذ الأحكام المهمة التي أثرت على ارتباط مراجعة المجموعة.
- الظروف التي يستعين فيها فاحص جودة الارتباط بمساعدين (راجع: الفقرتين 20، 21)
19. في ظروف معينة، قد يكون من المناسب دعم فاحص جودة الارتباط بفرد أو فريق من أفراد يحظون بالخبرات المناسبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المعرفة أو المهارات أو الخبرات شديدة التخصص مفيدة لفهم معاملات معينة قامت المنشأة بإجرائها، لأجل مساعدة فاحص جودة الارتباط في تقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط فيما يتعلق بتلك المعاملات.
20. قد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة 14 المكتب عند وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بمواجهة التهديدات التي تمس موضوعية الأفراد الذين يدعمون فاحص جودة الارتباط.

21أ. عند دعم فاحص جودة الارتباط بفرد من خارج المكتب، يمكن النص على مسؤوليات المساعد، بما في ذلك ما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، في العقد أو غيره من الاتفاقات التي يتم إبرامها بين المكتب والمساعد.

22أ. قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على مسؤوليات فاحص جودة الارتباط بشأن ما يلي:

- النظر فيما إذا كان المساعدون يفهمون التعليمات التي تصدر لهم وما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛
- معالجة الأمور التي يثيرها المساعدون، والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط، تبعاً لذلك.

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرتين 22، 23)

23أ. تشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بنظر المكتب فيما إذا كانت أهلية فاحص جودة الارتباط قد ضعفت لتنفيذ فحص جودة الارتباط ما يلي:

- ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في ظروف الارتباط أدت إلى أن فاحص جودة الارتباط لم يعد يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ الفحص؛ أو
- ما إذا كانت التغييرات في المسؤوليات الأخرى لفاحص جودة الارتباط تشير إلى أنه لم يعد يملك الوقت الكافي لتنفيذ الفحص؛ أو
- الإشعار الذي يتم استلامه من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة 23.

24أ. في الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آلية لاستبداله بأفراد مؤهلين. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مسؤولية الفرد الذي يتم تعيينه ليحل محل فاحص جودة الارتباط بشأن تنفيذ ما يكفي من الإجراءات للوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد تتناول هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً الحاجة إلى التشاور في ظل هذه الظروف.

تنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات 24-27)

مسؤوليات الشرك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة 24(ب))

25أ. يحدد معيار المراجعة (220) المعدل⁹ المتطلبات الخاصة بالشرك المسؤول عن الارتباط في ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، بما في ذلك:

- التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛
- التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛
- مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛
- عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

26أ. يحدد معيار ارتباطات التأكيد (3000)¹⁰ أيضاً متطلبات للشرك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط.

المناقشات بين فاحص جودة الارتباط وفريق الارتباط (راجع: الفقرة 24(ج))

27أ. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال الارتباط بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعال لجودة الارتباط في الوقت المحدد. ولكن قد ينشأ عن ذلك تهديد لموضوعية فاحص جودة الارتباط بناءً على توقيت ومدى المناقشات التي جرت مع فريق الارتباط بشأن

⁹ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة 36

¹⁰ معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة 36

الأحكام المهمة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التصرفات التي سيقوم باتخاذها فاحص جودة الارتباط أو فريق الارتباط لتجنب المواقف التي يتخذ فيها فاحص جودة الارتباط، أو قد يبدو أنه يتخذ فيها، قرارات بالنيابة عن فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المكتب في هذه الظروف التشاور بشأن هذه الأحكام المهمة مع العاملين الآخرين ذوي الصلة وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتشاور.

الإجراءات التي يقوم بتنفيذها فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات 25-27)

28أ. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها وقد تشدد أيضاً على أهمية ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني أثناء تنفيذ الفحص.

29أ. قد يعتمد توقيت الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة، بما في ذلك طبيعة الأمور الخاضعة للفحص. ويسمح الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط في حينه للوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط طوال مراحل الارتباط جميعها (على سبيل المثال، التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير) بحل الأمور على الفور على نحو يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله. فعلى سبيل المثال، قد يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط عند الانتهاء من مرحلة التخطيط. وقد يؤدي أيضاً تنفيذ فحص جودة الارتباط في حينه إلى تعزيز ممارسة فريق الارتباط للحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط، أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه.

30أ. قد تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات التي ينفذها فاحص جودة الارتباط فيما يخص ارتباط محدد على عوامل، من بينها ما يلي:

- أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة،¹¹ ومثال ذلك، تنفيذ الارتباطات لمنشآت تعمل في صناعات ناشئة أو منشآت ذات معاملات معقدة.
- أوجه القصور التي تم التعرف عليها، والتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، فيما يتعلق بألية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، وأي إرشادات ذات صلة صادرة عن المكتب، مما قد يشير إلى المجالات التي يلزم على فاحص جودة الارتباط تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً بشأنها.
- مدى تعقيد الارتباط.
- طبيعة المنشأة وحجمها، بما في ذلك ما إذا كانت منشأة مدرجة.
- المكتشفات ذات الصلة بالارتباط، مثل نتائج التقييمات التي نفذتها سلطة إشراف خارجية في فترة سابقة، أو المخاوف الأخرى التي تمت إثارها بشأن جودة عمل فريق الارتباط.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مرحلة قبول المكتب للعلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- فيما يخص ارتباطات التأكيد، تعرف فريق الارتباط على مخاطر التحريف الجوهرية التي ينطوي عليها الارتباط، وتقييمه لتلك المخاطر واستجاباته لها.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط قد تعاونوا مع فاحص جودة الارتباط. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب التصرفات التي يتخذها فاحص جودة الارتباط عندما لا يتعاون معه فريق الارتباط، مثل إحاطة الفرد المعني داخل المكتب حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب لحل المشكلة.

31أ. قد توجد حاجة لتغيير طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط، وتغيير توقيتها ومداه، بناءً على الظروف التي تتم مواجهتها أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط.

¹¹ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 49

اعتبارات خاصة بمراجعة المجموعات

32. قد ينطوي تنفيذ فحص جودة الارتباط فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمجموعات على اعتبارات إضافية للفرد الذي يتم تعيينه فاحصاً لجودة ارتباط مراجعة المجموعة، وذلك بناءً على حجم المجموعة ومدى تعقيدها. وتقتضي الفقرة 21(أ) أن تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي سبيل ذلك، ففيما يخص مراجعة المجموعات الكبيرة والأكثر تعقيداً، قد يجد فاحص جودة ارتباط المجموعة حاجة إلى مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بخلاف فريق ارتباط المجموعة (على سبيل المثال، المسؤولين عن تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لأحد المكونات). وفي هذه الظروف، قد يقوم أفراد بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة 20. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة 22 فاحص جودة الارتباط عندما يستعين بمساعدين في فحص الجودة الخاص بمراجعة المجموعات.

33. في بعض الحالات، قد يتم تعيين فاحص جودة لارتباط خاص بمراجعة إحدى المنشآت أو وحدات العمل التي تُعد جزءاً من مجموعة، على سبيل المثال، عندما يتعين إجراء مثل هذه المراجعة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأي أسباب أخرى. وفي هذه الظروف، قد يساعد الاتصال بين فاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة المجموعة وفاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة تلك المنشأة أو وحدة العمل، فاحص جودة ارتباط المجموعة في الوفاء بمسؤولياته وفقاً للفقرة 21(أ). وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد المنشأة أو وحدة العمل باعتبارها مكوناً لأغراض مراجعة المجموعة وتكون هناك أحكام مهمة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة قد تم اتخاذها على مستوى المكونات.

المعلومات التي قام بنقلها فريق الارتباط والمكتب (راجع: الفقرة 25(أ))

34. قد يساعد التوصل إلى فهم للمعلومات التي يقوم بنقلها فريق الارتباط والمكتب وفقاً للفقرة 25(أ) فاحص جودة الارتباط في فهم الأحكام المهمة التي يمكن توقعها للارتباط. وقد يوفر مثل هذا الفهم أيضاً لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق أحد أوجه القصور التي قام المكتب بالتعرف عليه بالأحكام المهمة التي اتخذتها فرق الارتباط الأخرى فيما يخص تقديرات محاسبية معينة لصناعة بعينها. وعندما تكون هذه هي الحال، فقد تكون هذه المعلومات ذات صلة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الارتباط فيما يخص تلك التقديرات المحاسبية، مما قد يوفر لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط وفقاً للفقرة 25(ب).

الأمور المهمة والأحكام المهمة (راجع: الفقرتين 25(ب)، 25(ج))

35. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يتطلب معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹² من الشريك المسؤول عن الارتباط فحص وثائق أعمال المراجعة التي تتعلق بالأمور المهمة¹³ والأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

36. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁴ أمثلة للأمور المهمة التي قد يتعرف عليها الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وفيما يتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط.

37. فيما يخص الارتباطات الأخرى خلاف مراجعة القوائم المالية، قد تعتمد الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التأكيد الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000)، قد ينطوي عمل فريق الارتباط على حكم مهم، أو قد يتطلب حكماً مهماً، عند تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع مناسبة للارتباط.

38. عند فحص جودة الارتباط، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط التي تم تنفيذها أو أساس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وفي تلك الظروف، قد تؤدي المناقشات التي تتم مع فاحص جودة الارتباط إلى استنتاج فريق الارتباط لضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات.

¹² معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 31

¹³ معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة 8(ج)

¹⁴ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 92

39أ. تساعد المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقاً للفقرتين 25(أ) و25(ب)، وفحص وثائق أعمال الارتباط المختارة، فاحص جودة الارتباط في تقويم الأساس الذي استند إليه فريق الارتباط في اتخاذ الأحكام المهمة. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بالتقويم الذي يجريه فاحص جودة الارتباط، ما يلي:

- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي قد تؤدي إلى تغيرات في الأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط؛
- التزام عدم الانحياز عند تقويم ردود فريق الارتباط؛
- متابعة أوجه عدم الاتساق التي تم التعرف عليها عند فحص وثائق أعمال الارتباط، أو الردود غير المتسقة من فريق الارتباط على الأسئلة المتعلقة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها.

40أ. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على وثائق أعمال الارتباط التي سيقوم فاحص جودة الارتباط بفحصها. وقد تشير تلك السياسات أو الإجراءات أيضاً إلى ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني عند اختياره لوثائق أعمال الارتباط الإضافية التي سيتم فحصها فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

41أ. قد تدعم المناقشات المتعلقة بالأحكام المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، إلى جانب التوثيق الذي أعده فريق الارتباط، فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني، في حال انطباقها على الارتباط، فيما يتعلق بتلك الأحكام المهمة.

42أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁵ أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.

43أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقدم أيضاً المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019)¹⁶ ومعيار المراجعة (540) (المُحدَّث)¹⁷ ومعايير المراجعة الأخرى أمثلة لمجالات المراجعة التي يمارس فيها المراجع نزعة الشك المهني، أو أمثلة للحالات التي قد يساعد فيها التوثيق المناسب في توفير أدلة بشأن كيفية ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. وقد تدعم هذه الإرشادات أيضاً فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني.

ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال قد تم الوفاء بها (راجع: الفقرة 25(د))

44أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)¹⁸ من الشريك المسؤول عن الارتباط، قبل تأريخ تقرير المراجع، تحمل المسؤولية لتحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها.

ما إذا كانت قد جرت مشاورات بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء (راجع: الفقرة 25(ه))

45أ. يتناول معيار إدارة الجودة (1)¹⁹ التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

كفاية ومناسبة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط (راجع: الفقرة 25(و))

46أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)²⁰ من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، قبل تأريخ تقرير المراجع، أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في

¹⁵ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرات 34-36

¹⁶ معيار المراجعة (315) (المُحدَّث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة 238أ

¹⁷ معيار المراجعة (540) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 11أ

¹⁸ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 21

¹⁹ معيار إدارة الجودة (1)، الفقرات 31(د) و31(ه) و79-82أ

²⁰ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 40(أ)

ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. ويشير معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)²¹ أيضاً إلى إمكانية توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بطرق مختلفة. وقد تدعم المناقشات مع فريق الارتباط، وفحص ذلك التوثيق، تقويم فاحص جودة الارتباط للأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته.

فحص القوائم المالية وتقارير الارتباطات (راجع: الفقرة 25(ز))

47أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط للقوائم المالية وتقارير المراجع بشأنها على النظر فيما إذا كان عرض والإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع فهم فاحص جودة الارتباط لتلك الأمور بناءً على فحصه لوثائق أعمال الارتباط المختارة، ومناقشاته مع فريق الارتباط. وعند فحص القوائم المالية، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم أيضاً بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط أو استنتاجاته. وتنطبق الإرشادات الواردة في هذه الفقرة أيضاً على ارتباطات الفحص، والتقارير المتعلقة بها.

48أ. فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط لتقرير الارتباط، وعند الاقتضاء لمعلومات الموضوع، على اعتبارات مشابهة لتلك الموضحة في الفقرة 47أ (على سبيل المثال، ما إذا كان عرض أو الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع الفهم الذي توصل إليه فاحص جودة الارتباط بناءً على الإجراءات التي قام بتنفيذها فيما يتعلق بالفحص).

مخاوف فاحص جودة الارتباط التي لم يتم علاجها (راجع: الفقرة 26)

49أ. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب الأفراد الذين يتم إشعارهم داخل المكتب إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف لم يتم علاجها بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد الفرد المسند إليه مسؤولية تعيين فاحصي جودة الارتباطات. وبخصوص تلك المخاوف التي لم يتم علاجها، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً إجراء مشاورات داخل المكتب أو خارجه (على سبيل المثال، مع جهة مهنية أو تنظيمية).

التوثيق (راجع: الفقرات 28–30)

50أ. تتناول الفقرات 57 إلى 60 من معيار إدارة الجودة (1) توثيق المكتب لنظامه الخاص بإدارة الجودة. ولذلك، يخضع فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار لمتطلبات التوثيق الواردة في معيار إدارة الجودة (1).

51أ. يعتمد شكل التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط، ومحتواه ومداه، على عوامل مثل:

• طبيعة الارتباط ومدى تعقيده؛

• طبيعة المنشأة؛

• طبيعة الأمور الخاضعة لفحص جودة الارتباط، ومدى تعقيدها؛

• مدى وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها.

52أ. قد يُوثَّق تنفيذ فحص جودة الارتباط، والإشعار بالانتهاء منه، بعدة طرق. وعلى سبيل المثال، قد يوثق فاحص جودة الارتباط فحص وثنائق أعمال الارتباط إلكترونياً في تطبيق تقنية المعلومات الخاص بتنفيذ الارتباط. أو قد يوثق فاحص جودة الارتباط الفحص من خلال مذكرة. وقد تُوثَّق أيضاً إجراءات فاحص جودة الارتباط بطرق أخرى، على سبيل المثال، في المحاضر الخاصة بمناقشات فريق الارتباط التي كان فاحص جودة الارتباط حاضراً فيها.

53أ. تتطلب الفقرة 24(ب) أن تمنع سياسات أو إجراءات المكتب الشريك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط، ويشمل ذلك حل الأمور التي أثارها فاحص جودة الارتباط. وشريطة استيفاء جميع المتطلبات الخاصة بتنفيذ فحص جودة

²¹ معيار المراجعة (220) (المُحدَّث)، الفقرة 118أ

معيار إدارة الجودة (2)

الارتباط، يمكن وضع توثيق الفحص في صورته النهائية بعد تاريخ تقرير الارتباط، ولكن قبل جمع ملف الارتباط النهائي. ومع ذلك، فقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ضرورة وضع التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط في صورته النهائية في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, 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, 2020 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-487-6