

الإصدار النهائي
ديسمبر ٢٠٢٣

المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board



مصادقة مجلس الإشراف على المصلحة العامة على

المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً

الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

قام مجلس الإشراف على المصلحة العامة بالإشراف على عملية وضع المعيار طوال دورة إعداد "المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً" (المعيار) الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

ويمكن الاطلاع من خلال الموقع الإلكتروني لمجلس الإشراف على المصلحة العامة على التوصيات والقضايا المرتبطة بالمصلحة العامة التي طرحها المجلس على مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد طوال عملية وضع المعيار.

وقد قدم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد إفادة مكتوبة بأن المعيار قد تم وضعه وفقاً للإجراءات الواجبة المتفق عليها وأنه قد روعيت فيه المصلحة العامة، وقد تم الاسترشاد فيه بالمفاهيم والمبادئ الواردة في "إطار المصلحة العامة" (الإطار)، الذي يتم تطبيقه أثناء وضع المعايير والذي يمكن الاطلاع عليه من خلال الموقع الإلكتروني الخاص بمجلس الإشراف على المصلحة العامة¹.

ويرى مجلس الإشراف على المصلحة العامة أن المعيار قد تم وضعه بطريقة تتسق مع الإجراءات الواجبة المتفق عليها. ويرى المجلس أيضاً أن المعيار يراعي المصلحة العامة، وأنه قد تم الاسترشاد فيه بالمفاهيم والمبادئ الواردة في الإطار.

نبذة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

هذا المستند قام بإعداده واعتماده مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

ويتمثل هدف المجلس في خدمة المصلحة العامة عن طريق وضع معايير عالية الجودة للمراجعة والتأكيد وغيرها من معايير الخدمات ذات العلاقة وعن طريق تيسير التقارب بين معايير المراجعة والتأكيد الدولية والمحلية، مما يعزز جودة الممارسة واتساقها في جميع أنحاء العالم ويوطد ثقة العموم في مهنة المراجعة والتأكيد على الصعيد العالمي.

ويقوم المجلس بإعداد معايير وإرشادات للمراجعة والتأكيد، تستهدف جميع المحاسبين المهنيين، وفقاً لألية مشتركة لوضع المعايير يشترك فيها مجلس الإشراف على المصلحة العامة، الذي يشرف على أنشطة المجلس، والمجموعة الاستشارية التابعة للمجلس، التي تقدم مرئيات تتعلق بالمصلحة العامة أثناء إعداد هذه المعايير والإرشادات.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، يُرجى الانتقال إلى صفحة ١٣٩.



المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً

(يسري هذا المعيار لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٥ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الصفحة

٧	التمهيد للمعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً
١١	أ. نطاق اختصاص المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً
١٧	١. المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة والمتطلبات الشاملة
١٧	١/١ تاريخ السريان
١٧	٢/١ المتطلبات المسلكية ذات الصلة وإدارة الجودة على مستوى المكتب
١٨	٣/١ الأهداف العامة للمراجع
١٩	٤/١ المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة لتنفيذ المراجعة
٢٠	٥/١ الغش
٢١	٦/١ الأنظمة واللوائح
٢٢	٧/١ الأطراف ذات العلاقة
٢٢	٨/١ الاتصالات العامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة
٢٤	٩/١ متطلبات التوثيق الخاصة
٢٥	٢. أدلة المراجعة والتوثيق
٢٥	١/٢ الأهداف
٢٥	٢/٢ أدلة المراجعة الكافية والمناسبة
٢٥	٣/٢ المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة
٢٧	٤/٢ متطلبات التوثيق العامة
٢٩	٣. إدارة جودة الارتباط
٢٩	١/٣ الهدف
٢٩	٢/٣ مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط
٣٣	٣/٣ متطلبات التوثيق الخاصة
٣٤	٤. قبول أو الاستمرار في ارتباط المراجعة وارتباطات المراجعة لأول مرة
٣٤	١/٤ الأهداف
٣٥	٢/٤ الشروط المسبقة للمراجعة
٣٥	٣/٤ اعتبارات عند قبول الارتباطات أو الاستمرار فيها
٣٦	٤/٤ شروط ارتباط المراجعة
٣٧	٥/٤ ارتباطات المراجعة لأول مرة
٣٨	٦/٤ متطلبات الاتصال الخاصة

٣٨.....	٧/٤	متطلبات التوثيق الخاصة
٣٩.....	٥.	التخطيط
٣٩.....	١/٥	الأهداف
٣٩.....	٢/٥	أنشطة التخطيط
٤٢.....	٣/٥	الأهمية النسبية
٤٤.....	٤/٥	متطلبات الاتصال الخاصة
٤٤.....	٥/٥	متطلبات التوثيق الخاصة
٤٥.....	٦.	التعرف على المخاطر وتقييمها
٤٥.....	١/٦	الأهداف
٤٥.....	٢/٦	إجراءات التعرف على المخاطر وتقييمها وما يتعلق بذلك من أنشطة
٤٧.....	٣/٦	فهم الجوانب ذات الصلة في المنشأة
٥٥.....	٤/٦	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
٥٨.....	٥/٦	تقويم مدى مناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً
٥٨.....	٦/٦	متطلبات الاتصال الخاصة
٥٨.....	٧/٦	متطلبات التوثيق الخاصة
٦٠.....	٧.	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
٦٠.....	١/٧	الأهداف
٦٠.....	٢/٧	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية
٦١.....	٣/٧	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات
٦٨.....	٤/٧	مجالات التركيز الخاصة
٧٦.....	٥/٧	تجميع التحريفات
٧٧.....	٦/٧	متطلبات الاتصال الخاصة
٧٧.....	٧/٧	متطلبات التوثيق الخاصة
٧٩.....	٨.	تكوين الاستنتاجات
٧٩.....	١/٨	الأهداف
٧٩.....	٢/٨	تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة
٧٩.....	٣/٨	الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام
٨٠.....	٤/٨	الأحداث اللاحقة
٨١.....	٥/٨	تقويمات المراجع وأنشطته الأخرى لدعم استنتاجه
٨٣.....	٦/٨	الإفادات المكتوبة
٨٥.....	٧/٨	تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
٨٥.....	٨/٨	متطلبات الاتصال الخاصة
٨٦.....	٩/٨	متطلبات التوثيق الخاصة
٨٨.....	٩.	تكوين الرأي وإعداد التقرير
٨٨.....	١/٩	الأهداف
٨٨.....	٢/٩	تكوين رأي في القوائم المالية

٨٩.....	شكل الرأي.....	٣/٩
٩٠.....	تقرير المراجع.....	٤/٩
٩٣.....	التعديلات على الرأي.....	٥/٩
٩٩.....	الفقرات الأخرى في تقرير المراجع.....	٦/٩
١٠٠.....	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.....	٧/٩
١٠١.....	المعلومات الأخرى.....	٨/٩
١٠٣.....	متطلبات التوثيق الخاصة.....	٩/٩
١٠٤.....	١٠. مراجعة القوائم المالية للمجموعات.....	
١٠٤.....	الهدف.....	١/١٠
١٠٤.....	أنشطة التخطيط.....	٢/١٠
١٠٥.....	الأهمية النسبية.....	٣/١٠
١٠٦.....	فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.....	٤/١٠
١٠٦.....	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.....	٥/١٠
١٠٦.....	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة.....	٦/١٠
١٠٨.....	متطلبات الاتصال الخاصة.....	٧/١٠
١٠٨.....	متطلبات التوثيق الخاصة.....	٨/١٠
١٠٩.....	الملحق الأول.....	
١٢٨.....	الملحق الثاني.....	
١٣١.....	الملحق الثالث.....	
١٣٢.....	الملحق الرابع.....	
١٣٥.....	الملحق الخامس.....	
١٣٦.....	الملحق السادس.....	
١٣٧.....	الملحق السابع.....	

التمهيد للمعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- ت/١ يهدف هذا المعيار (أي معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً) إلى تحقيق تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً في القطاعين الخاص والعام. وقد تم وضع المعيار لإظهار طبيعة وظروف مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً وبما يؤدي إلى تنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت. وينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. وتتحقق جودة ارتباط المراجعة عن طريق التخطيط للارتباط وتنفيذه وإعداد التقرير عنه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق هدف هذا المعيار ممارسة الحكم المهني والحفاظ على نزعة الشك المهني.
- ت/٢ تم صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة أقل تعقيداً على النحو المتصور في الجزء أ. ويمكن أيضاً تكييف المعيار حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط بما يناسب مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض الخاص أو مراجعة قائمة مالية واحدة أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في القائمة المالية، شرط أن تكون المنشأة منشأة أقل تعقيداً على النحو الموضح في الجزء أ.
- ت/٣ عند تنفيذ ارتباط مراجعة باستخدام هذا المعيار، فإن المعايير الدولية للمراجعة لا تنطبق على الارتباط.
- ت/٤ ينص الجزء أ على نطاق الاختصاص لأجل تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وتظل القرارات المتعلقة بضرورة استخدام هذا المعيار، أو السماح باستخدامه، بما في ذلك الصفات الخاصة بنوع المنشآت التي يمكن إجراء مراجعة لها وفقاً لهذا المعيار، من اختصاص السلطات التشريعية والتنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير.
- ت/٥ في حال استخدام هذا المعيار لارتباطات مراجعة خلاف تلك المنصوص عليها في الجزء أ، يُسمح للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في تقريره.
- ت/٦ لا يغلب هذا المعيار على الأنظمة أو اللوائح المحلية التي تنظم عمليات مراجعة القوائم المالية في دولة بعينها. ولا يتناول معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً مسؤوليات المراجع التي قد يكون منصوصاً عليها في الأنظمة أو اللوائح. وقد تختلف تلك المسؤوليات عن تلك المحددة في هذا المعيار ويتحمل المراجع مسؤولية ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

إطار التقرير المالي المنطبق

- ت/٧ القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعدها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بإعداد التقرير المالي. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يغلب على الأنظمة أو اللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لهذا المعيار تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تُعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن إعداد القوائم المالية

قد يختلف مدى مسؤوليات الإدارة، أو طريقة وصفها، بين الدول. وبالرغم من أنه قد توجد اختلافات في مدى تلك المسؤوليات أو طريقة وصفها، فإن المراجعة وفقاً لهذا المعيار تتم على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

- إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل؛

٢ المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

- الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحكومة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للمتكمين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛
- تزويد المراجع بإمكانية الوصول غير المقيد إلى جميع المعلومات التي يكونون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، والمعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع، والوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

ت/٨ يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق في الغالب على معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو على متطلبات نظامية أو تنظيمية.

ت/٩ 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، فإنه يُجسد عادةً مبادئ عريضة بما يكفي يمكن استخدامها كأساس لتطوير وتطبيق سياسات محاسبية تتسق مع مفاهيم الإطار التي تستند إليها المتطلبات.

ت/١٠ بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. ويغطي هذا المعيار الأطر بكلتا نوعيها. ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(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

(ب) 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 الإقرارات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.

مراجعة القوائم المالية

ت/١١ يتمثل الغرض من 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. ويتطلب هذا المعيار من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ.

ت/١٢ التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع. ويتم 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 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 انصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية.

القيود الملازمة للمراجعة

يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم مخاطر التحريف الجوهري إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لذلك الغرض والأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة. ويعد تقييم مخاطر التحريف الجوهري أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.

وبسبب 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 للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لهذا المعيار. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهري ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لهذا المعيار. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

ترتيب المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

ت/١٣ يضم معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً:

- (أ) الجزء أ، الذي ينص على نطاق الاختصاص لأجل تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.
- (ب) الجزء ١، الذي ينص على المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة والمتطلبات الشاملة التي سيتم تطبيقها طوال المراجعة.
- (ج) الجزء ٢، الذي ينص على المتطلبات العامة لأدلة المراجعة والتوثيق، إضافة إلى الهدف العام للمراجعة.
- (د) الجزء ٣، الذي ينص على واجبات المراجع والشريك المسؤول عن الارتباط ومسؤولياتهما عن إدارة الجودة عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.
- (هـ) الأجزاء ٤ إلى ٩، التي تتبع مسار ارتباط المراجعة، وتنص على المتطلبات التفصيلية للمراجعة. ويشتمل كل من هذه الأجزاء أيضاً على متطلبات خاصة للاتصال والتوثيق حسب الحاجة.
- (و) الجزء ١٠، الذي ينص على اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.
- (ز) الملاحق، التي تضم مسرد المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار والإقرارات ومثال توضيحي لخطاب الارتباط ومثال توضيحي لخطاب الإفادات، إضافة إلى مواد داعمة أخرى ذات صلة لتطبيق المتطلبات المنصوص عليها في هذا المعيار.

ت/١٤ تشتمل الأجزاء ١-١٠ في متنها على ما يلي:

- (أ) مواد استهلاكية في مربع منفصل توضح محتوى ونطاق ذلك الجزء (ولكنها لا تفرض أي واجبات إضافية على المراجع).
 - (ب) الأهداف، التي تربط متطلبات ذلك الجزء بالهدف العام للمراجعة.
 - (ج) المتطلبات التي سيتم الوفاء بها، إلا إذا كان المتطلب مشروطاً والشرط غير متحقق. ويتم التعبير عن المتطلبات باللفظ "يجب".
 - (د) المواد التفسيرية الأساسية التي تهدف إلى تقديم المزيد من الشرح بشأن قسم فرعي أو متطلب محدد. وتُعرض جميع المواد التفسيرية الأساسية بخط مائل داخل مربعات زرقاء منفصلة. ويوجد نوعان من المواد التفسيرية الأساسية: مواد استهلاكية عامة تشرح سياق القسم الذي يلها، ومواد خاصة بالمتطلب الذي يسبقها مباشرة.
- وثمة متطلبات ومواد تفسيرية أساسية معينة لا تنطبق إلا عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط. وتُعرض تلك المتطلبات والمواد التفسيرية الأساسية في مربع بعنوان "اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط".

ت/١٥ يمكن الاطلاع على التعريفات التي توضح معاني مصطلحات معينة لغرض هذا المعيار في مسرد المصطلحات في الملحق الأول. وتساعد هذه التعريفات في تطبيق المتطلبات وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح.

ت/١٦ لأغراض هذا المعيار، يشير أيضاً استخدام لفظ "المنشأة الأقل تعقيداً" أو "المنشأة" إلى المجموعة (أي عندما تكون المراجعة مراجعة للقوائم المالية الخاصة بمجموعة).

المواد الداعمة غير الملزمة

ت/١٧ قد يصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مطبوعات من الفريق الاستشاري أو غيرها من المواد غير الملزمة لدعم تطبيق معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

منشآت القطاع العام

ت/١٨ يُعد هذا المعيار ملائماً للارتباطات التي تتم في القطاع العام، عند انطباق الاعتبارات المنصوص عليها في نطاق الاختصاص في الجزء أ. ومع ذلك، فقد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام بالتكليف الرسمي الصادر بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام الناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى (مثل التوجيهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات السلطات التشريعية)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لهذا المعيار. ولا يتعامل هذا المعيار مع هذه المسؤوليات الإضافية. وربما يكون قد تم التعامل مع هذه المسؤوليات 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 في القطاع العام.

ت/١٩ تحدد الأطر النظامية والتنظيمية ذات الصلة بكل دولة أو في كل منطقة جغرافية إطار التقرير المالي المنطبق الذي تستخدمه منشآت القطاع العام. ومن 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 بين هذا وذاك.

ت/٢٠ 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 للأليات 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 القرارات الأحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجيهها الاستراتيجي.

ت/٢١ ضُمّنت في المواد التفسيرية الأساسية، عند الاقتضاء، اعتبارات إضافية تخص منشآت القطاع العام.

أ. نطاق اختصاص المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء أ على نطاق الاختصاص لأجل تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ويرمي معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً إلى المساعدة في تحقيق الأهداف العامة للمراجع، في ضوء الطبيعة والظروف النمطية للمنشآت الأقل تعقيداً المبينة في هذا الجزء. وثمة قيود على استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً تم تصنيفها إلى ثلاثة أصناف: حالات الحظر الخاصة والخصائص النوعية والعتبات الكمية. ويوضح أيضاً الجزء أ مسؤوليات السلطات التشريعية أو التنظيمية أو مسؤوليات الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير عن دعم الاستخدام المناسب لهذا المعيار. ويشير أيضاً استخدام لفظ "المنشأة الأقل تعقيداً" أو "المنشأة" إلى المجموعة (أي عندما تكون المراجعة مراجعة للقوائم المالية الخاصة بمجموعة)^٣.

وقد تم وضع المتطلبات الواردة في هذا المعيار بما يتناسب مع الطبيعة والظروف النمطية لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً (أي إنها لا تتناول أموراً أو ظروفًا معقدة). وفي حال استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في مراجعة تقع خارج النطاق المقصود لهذا المعيار، فإن الالتزام بمتطلبات المعيار لن تكون كافية لحصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم رأي قائم على تأكيد معقول.

وتقدم الإرشادات التكميلية لنطاق اختصاص المعيار (الدليل التكميلي لنطاق الاختصاص) المزيد من الإرشادات للسلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير عندما تباشر مسؤولياتها المبينة في هذا الجزء. وإضافة إلى ذلك، يضم الدليل التكميلي لنطاق الاختصاص المزيد من الشروحات بشأن الأمور التي قد تكون ذات صلة عند قيام المكاتب والمراجعين بتحديد ما إذا كان من المناسب استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

القيود على استخدام المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

تم تصنيف القيود على استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً إلى ثلاثة أصناف:

- فئات خاصة من المنشآت يُحظر استخدام المعيار لها (أي حالات الحظر الخاصة):
 - الخصائص النوعية التي تصف المنشآت الأقل تعقيداً، والتي إن لم تتصف بها المنشأة فإنها ستمنع عادةً استخدام المعيار لمراجعة القوائم المالية لتلك المنشأة:
 - العتبات الكمية التي تقررها السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير في كل دولة.
- وعند تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، يلزم مراعاة هذه الأصناف الثلاثة جميعها.

حالات الحظر الخاصة

تنص الفقرة ١/أ على فئات المنشآت التي يُحظر على وجه الخصوص استخدام المعيار لها.

١/أ لا يجوز استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً إذا:

(أ) كانت الأنظمة أو اللوائح تحظر استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أو تحدد استخدام معايير مراجعة أخرى خلاف

^٣ "المجموعة" هي المنشأة المُعدة للتقرير، المُعد لها القوائم المالية للمجموعة و"القوائم المالية للمجموعة" هي قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. وليس المراد من مصطلح "آلية التوحيد" المستخدم في معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أن يكون له نفس معنى "التوحيد" أو "القوائم المالية الموحدة" المحدد أو الموضح في أطر التقرير المالي. ولكن مصطلح "آلية التوحيد" يشير بصورة أكثر شمولاً إلى الآلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمجموعة. ويوضح مسرد المصطلحات (الملحق الأول) معاني مصطلحات معينة لغرض معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، بما في ذلك معنى المجموعة والقوائم المالية للمجموعة.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً لمراجعة القوائم المالية في تلك الدولة.

(ب) كانت المنشأة منشأة مدرجة.

(ج) كانت المنشأة تقع ضمن إحدى الفئات الآتية:

- (١) المنشآت التي تتمثل إحدى وظائفها الرئيسية في أخذ ودائع من العموم؛ أو
- (٢) المنشآت التي تتمثل إحدى وظائفها الرئيسية في تقديم خدمات التأمين إلى العموم؛ أو
- (٣) فئات المنشآت التي تحظر السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير داخل الدولة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً لها.

(د) كانت المراجعة مراجعة للقوائم المالية الخاصة بمجموعة (مراجعة مجموعة) وأيضاً:

- (١) كانت أي من منشآت المجموعة أو وحدات عملها تستوفي الضوابط الموضحة في الفقرة ١/ (ب) أو ١/ (ج)؛ أو
- (٢) كان مراجعو المكونات مشاركين في المراجعة، إلا عندما تقتصر مشاركة مراجع المكون على ظروف يلزم فيها الحضور الفعلي لتنفيذ إجراء محدد لمراجعة المجموعة (على سبيل المثال، حضور الجرد الفعلي للمخزون أو إجراء فحص مادي للأصول أو الوثائق).

قد تشمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في مواقع متعددة، مثل المتجر الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في مواقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة لها أو مسكها لدفاتر أستاذ عامة منفصلة ويتم تجميع المعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشأة النظامية، فإن تلك القوائم المالية تستوفي تعريف القوائم المالية للمجموعة لأنها تحتوي على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد.

وفي بعض الحالات، قد تقوم المنشأة النظامية الواحدة بتكوين نظام معلوماتها لتسجيل المعلومات المالية لأكثر من منتج واحد أو خدمة واحدة، لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية. وفي هذه الظروف، لا تُعد القوائم المالية للمنشأة قوائم مالية لمجموعة نظراً لعدم وجود تجميع لمعلومات مالية خاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. وعلاوة على ذلك، لا ينشأ عن القيام بتسجيل معلومات منفصلة (على سبيل المثال، في دفاتر أستاذ مساعدة) لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية منشآت أو وحدات عمل منفصلة (على سبيل المثال، أقسام) لأغراض هذا المعيار.

مراجعو المكونات

مراجع المكون هو مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات؛ لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط عند مراجعة المجموعة. وقد يكون مراجعو المكونات من مكتب ضمن الشبكة أو من مكتب آخر خلاف مكاتب الشبكة أو من مكتب مراجع المجموعة (على سبيل المثال، فرع آخر ضمن مكتب مراجع المجموعة).

وفي بعض الظروف، قد ينفذ مراجع المجموعة اختباراً مركزياً على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أو قد ينفذ إجراءات المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات. وفي هذه الظروف، لا يُعد مراجع المجموعة مراجعاً لمكون.

ويشتمل الجزء ٣ على متطلبات بشأن جودة الارتباط، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

^٤ المكون هو منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة.

٢/أ تُعد الفئات في الفقرة ١/أ (أ) و (ب) و (د) محظورات صريحة لا يمكن تعديلها. ويمكن للسلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير تعديل كل فئة موضحة في الفقرة ١/أ (ج) ولكن لا يمكن حذف أية فئة.

تنص الفقرة ١/أ (ج) على بعض فئات المنشآت التي قد تبدي خصائص المصلحة العامة. وقد تنطوي المنشآت التي تحظى بخصائص المصلحة العامة على مستوى من التعقيد في جوهرها أو ظاهرها ويُحظر عليها على وجه الخصوص استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ويمكن إجراء تعديلات بإضافة فئات من المنشآت إلى قائمة المنشآت المحظورة، أو السماح لمجموعات فرعية خاصة ضمن إحدى الفئات حتى يمكنها استخدام هذا المعيار، أو استخدام عتبات كمية لحظر استخدام هذا المعيار. ويجوز للسلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير أن تحذف أو تعدل في وقت لاحق التعديلات التي تكون قد أجرتها.

الخصائص النوعية

تم وضع المتطلبات الواردة في هذا المعيار بما يتناسب مع الطبيعة والظروف النمطية لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ولم يوضع معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للتعامل مع ما يلي:

- الأمور أو الظروف المعقدة فيما يتعلق بطبيعة ومدى أنشطة عمل المنشأة وعملياتها التشغيلية وما يرتبط بذلك من معاملات وأحداث ذات صلة بإعداد القوائم المالية.
- الموضوعات والمسائل والأمور التي تزيد التعقيد، أو تشير إلى وجوده، كتلك التي تتعلق بملكية المنشأة أو ترتيبات الحوكمة المؤسسية الخاصة بالمنشأة أو السياسات أو الإجراءات أو الآليات التي تضعها المنشأة.

ولا يشتمل معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أيضاً على أي متطلبات تتناول ما يلي:

- الإجراءات أو الأمور التي تتصل عادةً بالمنشآت المدرجة، بما في ذلك التقرير عن المعلومات القطاعية أو الأمور الرئيسية للمراجعة.
- الحالات التي ينوي فيها المراجع استخدام عمل المراجعين الداخليين، إذ إن ذلك لا ينطبق عادةً على مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.
- الحالات التي ينوي فيها المراجع استخدام تقرير قدمه مراجع منشأة خدمية سواءً كدليل مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية (أي تقرير من النوع ١ أو النوع ٢)، أو كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي تقرير من النوع ٢)، إذ إن ذلك لا ينطبق عادةً على مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

٣/أ توضح القائمة الآتية خصائص المنشآت الأقل تعقيداً لغرض تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وهذه القائمة ليست شاملة ولا يُراد منها أن تكون جامعة (بما في ذلك المؤشرات العددية)، وقد يلزم أيضاً مراعاة أمور أخرى ذات صلة. وقد لا تكون كل خاصية من الخصائص النوعية كافية في حد ذاتها لتحديد ما إذا كان معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً مناسباً أو لا في ظل الظروف القائمة. ولذلك، فإن المقصود من الأمور الموضحة في هذه القائمة هو أن يُنظر إلى كل منها على حدة وإلها مجتمعة، على السواء. ولغرض مراجعة المجموعات، تنطبق هذه الاعتبارات على كل من المجموعة وكل منشأة ووحدة عمل فيها بمفردها.

أنشطة العمل ونموذج العمل والصناعة	لا تنشأ مخاطر أعمال مهمة ومنتشرة عن أنشطة عمل المنشأة أو نموذج عملها أو الصناعة التي تعمل فيها. لا توجد أنظمة أو لوائح خاصة تحكم أنشطة العمل وتزيد من التعقيد (على سبيل المثال، متطلبات احترازية). تنتج معاملات المنشأة عن عدد قليل من خطوط العمل أو مصادر الإيراد.
الهيكل التنظيمي وحجم المنشأة	الهيكل التنظيمي بسيط نسبياً، بعدد قليل من التسلسلات أو المستويات الإدارية وفريق صغير للإدارة الرئيسية (على سبيل المثال، ٥ أفراد أو أقل).

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

<p>هيكل ملكية المنشأة بسيط وتوجد شفافية تامة في الملكية والسيطرة، حيث إن جميع الملاك الأفراد والملاك المستفيدين معروفين.</p>	<p>هيكل الملكية</p>
<p>للمنشأة إدارة مركزية للشؤون المالية، بما في ذلك أنشطة مركزية لإعداد التقارير المالية. ثمة عدد قليل من الموظفين في الوظائف المتعلقة بإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، ٥ أفراد أو أقل).</p>	<p>طبيعة إدارة الشؤون المالية</p>
<p>بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تطبيقات وآليات تقنية المعلومات، بسيطة.</p> <p>تستخدم المنشأة برمجيات تجارية وليس لديها القدرة على القيام بأي تغييرات في البرامج عدا تكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا).</p> <p>تقتصر عموماً إمكانية الوصول إلى البرمجيات على فرد أو فردين محددين لغرض إجراء التكوينات.</p> <p>الحاجة إلى عدد قليل فقط من أدوات الرقابة الرسمية العامة على تقنية المعلومات تبعاً لظروف المنشأة.</p>	<p>تقنية المعلومات</p>
<p>لا يستلزم سوى عدد قليل من الحسابات أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة استخدام أحكام مهنية مهمة من جانب الإدارة عند تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي.</p> <p>لا تشمل القوائم المالية للمنشأة عادةً على تقديرات محاسبية تنطوي على استخدام طرق أو نماذج أو افتراضات أو بيانات معقدة.</p>	<p>تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق والتقديرات المحاسبية</p>
<p>خصائص إضافية ذات صلة بمراجعة المجموعات</p> <p>فيما يخص مراجعة المجموعات، يُنظر أيضاً في الخصائص النوعية الآتية إضافة إلى تلك المذكورة أعلاه:</p>	
<p>تضم المجموعة عدداً قليلاً من المنشآت أو وحدات العمل (على سبيل المثال، ٥ أو أقل). تمارس المنشآت أو وحدات العمل التي ضمن المجموعة عملها في دول ذات خصائص متشابهة، على سبيل المثال الأنظمة أو اللوائح وممارسات العمل.</p>	<p>هيكل المجموعة وأنشطتها</p>
<p>ستكون إدارة المجموعة قادرة على تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات والوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة الذين يحدد مراجع المجموعة أنه من الضروري الوصول إليهم.</p>	<p>الوصول إلى المعلومات أو الأفراد</p>
<p>تتبع المجموعة آلية توحيد بسيطة. وعلى سبيل المثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> • لا توجد تعديلات في تعديلات التوحيد فيما بين منشآت المجموعة أو تعديلات التوحيد الأخرى؛ • تكون المعلومات المالية لجميع المنشآت أو وحدات العمل قد تم إعدادها وفقاً 	<p>آلية التوحيد</p>

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

<p>لسياسات محاسبية مشابهة لما يتم تطبيقه على القوائم المالية للمجموعة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • نهاية فترة التقرير المالي لجميع المنشآت أو وحدات العمل هي نفس نهاية الفترة المستخدمة للتقرير المالي الخاص بالمجموعة. 	
---	--

بغض النظر عن تطبيق الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان من المناسب استخدام هذا المعيار، فإنه من غير المناسب استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في حال وجود عدم تأكد بشأن ما إذا كانت المراجعة تستوفي الضوابط المنصوص عليها في نطاق الاختصاص المائل.

العتبات الكمية

٤/أ يساعد تحديد العتبات الكمية في اتساق ومناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً داخل الدولة. ويتوقع هذا القسم أن السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير ستحدد عتبات كمية لاستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في دول كل منها.

يضم الدليل التكميلي لنطاق الاختصاص وصفاً أكثر استفاضة للإرشادات المتعلقة بتعيين العتبات الكمية. وقد يتم تعيين عتبات كمية، على سبيل المثال، لجميع المنشآت داخل الدولة بوجه عام، أو قد يتم تعيين عتبات مختلفة للمنشآت التي تعمل في صناعات خاصة أو معينة أو لفئات معينة من المنشآت. وعند القيام بذلك، يولى الاعتبار لحالات الحظر الخاصة التي يُحظر فيها استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً والخصائص النوعية للمنشآت الأقل تعقيداً، المنصوص عليها في هذا الجزء، إضافة إلى الظروف أو الاحتياجات الأخرى الخاصة التي قد تكون ذات صلة داخل الدولة. وبالرغم من أن التعقيد لا يرتبط دائماً بشكل مباشر بحجم المنشأة أو أنشطتها، فإنه يزيد في الغالب عند ارتفاع القياسات الكمية الرئيسية (على سبيل المثال، الإيراد ومجموع الأصول وعدد الموظفين وما إلى ذلك).

وعند تحديد العتبات الكمية لاستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يولى الاعتبار للتعريفات أو العتبات الحالية داخل الدولة، التي تم وضعها لأغراض مختلفة، ومن أمثلة ذلك:

- تعريف المفوضية الأوروبية لمصطلح "الشركة الصغيرة".^٥ وتُعرّف الشركة الصغيرة بأنها شركة توظف أقل من ٥٠ شخصاً ولا يزيد معدل دورانها السنوي أو مجموع ميزانيتها السنوية عن ١٠ ملايين يورو.
- تعريف وزارة تطوير الأعمال الصغيرة في دولة جنوب أفريقيا لمصطلح "الشركة الصغيرة".^٦ ويشتمل هذا التعريف على صنف للحجم تحت مسمى "صغير"، ويُقصد به الشركات التي توظف ما يكافئ ٥٠ أو أقل من الموظفين المتفرغين مدفوعي الأجر والتي لا يتجاوز مجموع معدل دورانها السنوي عن عتبة خاصة تعتمد على القطاع الاقتصادي، أو القطاع الاقتصادي الفرعي، الذي تعمل فيه الشركة.

وقد اعتبر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن هذه التعريفات أو العتبات قد تكون أمثلة مناسبة لتقوم الدول بالنظر فيها عند تحديد العتبات الكمية، بعد تعديلها بما يناسب الظروف الاقتصادية وغيرها الخاصة بالدولة.

وعندما يكون المراجع بصدد تحديد ما إذا كان من المناسب استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، تُراعى العتبات الكمية المفروضة داخل الدولة إضافة إلى حالات الحظر الخاصة المذكورة في الفقرة ١/ والخصائص النوعية المذكورة في الفقرة ٣/.

^٥ تم اقتباس هذا التعريف من الموقع الإلكتروني للمفوضية الأوروبية (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) وقت إعداد المعيار في صورته النهائية (سبتمبر ٢٠٢٣). ولن يتم تحديث نطاق الاختصاص المائل تبعاً للتغييرات اللاحقة في هذا التعريف.

^٦ تم اقتباس هذا التعريف من الموقع الإلكتروني لوزارة تطوير الأعمال الصغيرة في دولة جنوب أفريقيا (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) وقت إعداد المعيار في صورته النهائية (سبتمبر ٢٠٢٣). ولن يتم تحديث نطاق الاختصاص المائل تبعاً للتغييرات اللاحقة في هذا التعريف.

مسؤوليات السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة

تُعد القرارات المتعلقة بوجوب استخدام المعايير الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، أو السماح باستخدامها، (بما في ذلك المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً) من اختصاص السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير (مثل الهيئات التنظيمية أو الإشرافية أو الهيئات المحلية / الوطنية لوضع معايير المراجعة أو هيئات المحاسبين المهنيين أو غيرها من الجهات المعنية) في كل دولة.

وفضلاً عن آلية الاعتماد والتطبيق المحلي، فإنه من المتوقع أن تقوم السلطات التشريعية أو التنظيمية أو الهيئات المحلية ذات الصلة المنوط بها وضع المعايير بما يلي:

- الإضافة إلى فئات المنشآت المذكورة في الفقرة ١/أ (ج)، أو التعديل عليها، على النحو المنصوص عليه في الفقرة ٢/أ.
- تحديد العتبات الكمية الموضحة في الفقرة ٤/أ.

وعند القيام بذلك، ينبغي مراعاة حالات الحظر الخاصة والخصائص النوعية، إضافة إلى الاحتياجات الأخرى الخاصة التي قد تكون ذات صلة داخل الدولة.

١. المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة والمتطلبات الشاملة

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ١ على ما يلي:

- تاريخ سريان هذا المعيار.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة والواجبات المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى المكتب.
- الأهداف العامة للمراجع. يشتمل كل جزء ضمن هذا المعيار على هدف فيما يخص التخطيط للمراجعة وتنفيذها، ويقوم بالربط بين المتطلبات الواردة ضمن ذلك الجزء والأهداف العامة للمراجع. وتساعد الأهداف الواردة في كل جزء المراجع على فهم النتائج المرجوة من الإجراءات المنصوص عليها في ذلك الجزء.
- المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة والمتطلبات الشاملة المنطبقة على الارتباط، بما في ذلك الحكم المهني ونزعة الشك المهني.
- المتطلبات الشاملة فيما يتعلق بالغش والأنظمة أو اللوائح والأطراف ذات العلاقة والاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- متطلبات الاتصال العامة التي تنطبق على جميع الأجزاء. وقد تحتوي الأجزاء في متن كل منها على متطلبات إضافية خاصة للاتصال.

نطاق هذا الجزء

تنطبق المفاهيم والمبادئ والمتطلبات الشاملة الواردة في هذا الجزء طوال ارتباط المراجعة.

١/١ تاريخ السريان

١/١/١ يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٥ أو بعد ذلك التاريخ.

٢/١ المتطلبات المسلكية ذات الصلة وإدارة الجودة على مستوى المكتب

المتطلبات المسلكية ذات الصلة لمراجعة القوائم المالية

١/٢/١ يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية.

تتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.

ويحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

- النزاهة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- السرية؛
- السلوك المهني.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني. ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيمي يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها.

إدارة الجودة على مستوى المكتب

٢/٢/١ يجب أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق المعايير الدولية لإدارة الجودة، أو متطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات تلك المعايير.

تُعد نظم إدارة الجودة، بما في ذلك السياسات أو الإجراءات، من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على جميع المكاتب التي تفتد ارتباطات المراجعة. وإذا كانت سياسات أو إجراءات المكتب الموضوعية وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) تتطلب إجراء فحص لجودة الارتباط، فإن معيار إدارة الجودة (٢) ينطبق عندئذٍ^٧ ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

٣/١ الأهداف العامة للمراجع

١/٣/١ تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند إجراء مراجعة للقوائم المالية باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، لتمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق؛
(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما يتطلبه هذا المعيار، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

٢/٣/١ يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم لنص هذا المعيار بكامله من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

٣/٣/١ لتحقيق الأهداف العامة، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في الأجزاء ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، من أجل:

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتنفيذ أي إجراءات مراجعة بالإضافة إلى تلك التي يتطلبها الجزء ذو الصلة لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في هذا المعيار؛

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

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 خُص المراجع، نتيجة لذلك، إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فإنه قد يتبع عندئذٍ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية:

- تقويم ما إذا كان قد تم، أو سيتم، الحصول على أدلة مراجعة أخرى ذات صلة نتيجة للالتزام بمتطلبات الأجزاء الأخرى؛ أو
- توسيع نطاق العمل الذي يتم تنفيذه عند تطبيق واحد أو أكثر من المتطلبات؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

٤/٣/١ إذا كان أحد الأهداف الواردة في جزء من الأجزاء لا يمكن تحقيقه، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنع من تحقيق الأهداف العامة للمراجع مما يتطلب منه:

(أ) تعديل شروط الارتباط وتنفيذ المراجعة وإعداد التقرير وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة؛ أو

(ب) تعديل رأي المراجع أو الانسحاب من الارتباط (متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة).

^٧ معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

ويُمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق.

٤/١ المفاهيم الأساسية والمبادئ العامة لتنفيذ المراجعة

١/٤/١ يجب على المراجع الالتزام بجميع المتطلبات ذات الصلة ما لم ير المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع إلى الخروج 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.

لا يكون المتطلب غير ذي صلة إلا في حالة أن كان الجزء بأكمله غير ذي صلة (على سبيل المثال، إذا لم تكن المراجعة مراجعة لمجموعة) أو 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).

٢/٤/١ لا يجوز للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في تقريره ما لم يكن قد تم استيفاء جميع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار أو ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١/٤/١.

الحكم المهني

٣/٤/١ يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء المراجعة. ويُعزى ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة وهذا المعيار ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة دون تطبيق ما هو ملائم من معرفة وخبرة على الحقائق والظروف. والسمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع هي أنه يمارسه مراجع حظي بما يكفي من التدريب والمعرفة والخبرة مما أكسبه الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة. وتعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويتعين توثيق الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، وفقاً لمتطلبات الجزء ٢ من هذا المعيار.

نزعة الشك المهني

٤/٤/١ يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري.

٥/٤/١ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ الإجراءات بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة.

تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكك 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 يتطلبها هذا المعيار.

تُعد نزعة الشك المهني ضرورية للتقييم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وفي إمكانية الاعتماد على

المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة. ولا يُتوقع أن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة للوصول إلى التأكيد المعقول. وقد تفرض ظروف الارتباط ضغوطاً على فريق الارتباط تعيقه عن الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقويم أدلة المراجعة.

٥/١ الغش

تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كلي من إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها، حسب مقتضى الحال. ورغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض هذا المعيار هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية.

وقد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة التي يُعنى بها المراجع؛ التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشك في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوثه، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل.

ويُعد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لهذا المعيار مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن خطأ حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لهذا المعيار. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على خطط معقدة ومعدة بعناية للتستر عليه، مثل التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو التضليل المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع.

وعند الوصول إلى تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عما يلي:

- الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة؛
- مراعاة احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة؛
- إدراك حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش.

١/٥/١ يجب على المراجع مواجهة خطر الغش عند:

- (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ. وفي سبيل ذلك، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات التعرف على المخاطر وتقييمها، وما يتعلق بها من أنشطة، تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش؛^٨
- (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش؛
- (ج) الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش المكتشفة أثناء المراجعة.

^٨ ينص الملحق الرابع على عوامل خطر الغش ذات الصلة بالمنشآت الأقل تعقيداً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

قد تكون مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش ناتجة عن الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تناول تلك المسؤوليات بشكل منفصل في التكاليف الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، فقد 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.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

٢/٥/١ إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو شبهة غش، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه تحديد المسؤوليات النظامية والمهنية المنطبقة في ظل هذه الظروف أو النظر فيما إذا كان من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكاليف الرسمي أو لاعتبارات المصلحة العامة.

٦/١ الأنظمة واللوائح

تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة عند الاقتضاء، مسؤولية التأكد من أن العمليات التشغيلية للمنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية للمنشأة.

وتهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على التحريف الجوهرية في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. ومع ذلك، لا يُعد المراجع مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح. ويتركز اهتمام المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية على الظروف التي يؤدي فيها عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح إلى تحريف جوهري في القوائم المالية. وفي هذا الشأن، تتعلق مسؤوليات المراجع بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح ويتم التمييز بينهما كما يلي:

- أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية (على سبيل المثال، الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد):
- الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، ولكن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو في قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو في تفادي عقوبات جوهريّة (على سبيل المثال، الالتزام بشروط الرخص التشغيلية، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البيئية)، أي إن عدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية.

١/٦/١ يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن تنفيذ إجراءات المراجعة قد يلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

في حال عدم وجود حالات عدم التزام، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، لا يتعين على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بشأن مدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، خلاف ما يتطلبه هذا المعيار.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراجعة الأنظمة واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو التي قد تمتد إلى جوانب أخرى من العمليات التشغيلية للمنشأة.

التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة

٢/٦/١ إذا حدد أو اشتبه المراجع في حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح، بما في ذلك حدوث غش، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة:

(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.

قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك حدوث الغش أو الإشتباه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

- لأن المراجع حدد أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو
- لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك.

٧/١ الأطراف ذات العلاقة

١/٧/١ أثناء المراجعة، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً لما يلي:

(أ) المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك الظروف التي يكون فيها للطرف ذي العلاقة نفوذ مهيمن؛

(ب) الترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة للمراجع في السابق؛

(ج) المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.

تحدث العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال مسار 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، فقد 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. وقد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكنها من ممارسة نفوذ مهيمن على المنشأة أو إدارتها. ويُعد النظر في مثل هذا السلوك ذا صلة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها.

ويضع العديد من أطر التقرير المالي 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 يكون إطار التقرير المالي قد وضع مثل تلك المتطلبات، يتحمل المراجع عندئذٍ المسؤولية عن تنفيذ إجراءات مراجعة التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي تنشأ 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. وحتى في حال عدم وضع إطار التقرير المالي المنطبق لمثل تلك المتطلبات، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة حتى يكون قادراً على استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل فيما يخص أطر العرض العادل أو ليست مضللة فيما يخص أطر الالتزام.

٨/١ الاتصالات العامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

١/٨/١ يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.

٢/٨/١ يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي يطبقها المراجع على ارتباط المراجعة.

٣/٨/١ يجب على المراجع الاتصال، في الوقت المناسب، بالإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. والحوكمة هي المسؤولية الجماعية للهيئات الحاكمة، مثل مجالس الإدارات أو المجالس الإشرافية أو الشركاء أو الملاك أو اللجان الإدارية أو مجالس الحكام أو مجالس الأمناء أو ما يعادلها.

وقد توجد حالات أخرى لا يتضح فيها من يلزم الاتصال به، على سبيل المثال في بعض الشركات العائلية، وبعض المنشآت غير الهادفة للربح، وبعض الهيئات الحكومية (على سبيل المثال، قد لا يكون هيكل الحوكمة محدداً). وفي هذه الحالات، قد يلزم المراجع أن يناقش ويتفق مع الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف بشأن من ينبغي الاتصال بهم.

٤/٨/١ يضم هذا المعيار أموراً محددة يتعين الإبلاغ بها. ويجب على المراجع استخدام الحكم المهني عند تحديد الشكل والتوقيت والمحتوى العام المناسبين للاتصالات التي تتم مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وعند تحديد شكل وتوقيت الاتصال، يجب على المراجع مراعاة ما يلي:

(أ) المتطلبات النظامية للاتصال؛

(ب) مدى أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها.

سيختلف الشكل والتوقيت المناسبين للاتصالات تبعاً لظروف المراجعة، وقد يتأثر ذلك بمدى أهمية الأمر وطبيعته، وبالتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

وقد يتم الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في غالب الأحيان بطريقة أقل تنظيماً وقد يتم الإبلاغ بالأمور شفهيًا. ويتطلب هذا المعيار من المراجع ممارسة الحكم المهني لتحديد الحالات التي لن يكون الإبلاغ بالأمور شفهيًا كافياً فيها ويكون الاتصال كتابياً هو المناسب. وإضافة إلى ذلك، ثمة أمور معينة يتعين الإبلاغ بها كتابياً، كما هو موضح في هذا المعيار.

٥/٨/١ في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشآت الأقل تعقيداً التي يتولى إدارتها مالك وحيد ولا يؤدي أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. وفي هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم الإبلاغ بها إلى شخص يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى الإبلاغ بهذه الأمور مرة أخرى إلى نفس هذا الشخص في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. ومع ذلك، يجب على المراجع أن يكون مقتنعاً بأن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع من كان المراجع سيقوم بالاتصال بهم بصفتهم مكلفين بالحوكمة.

٦/٨/١ يجب على المراجع التحري عن عدم الاتساق عند وجوده في ردود الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الاستفسارات المتعلقة بأمر معين.

الاتصالات الخاصة فيما يتعلق بالغش

٧/٨/١ ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو إذا حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجوده، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثة بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواء تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكليف الرسمي الصادر بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

٨/٨/١ ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، في الوقت المناسب، إذا حدد أو اشتبه في حدوث غش تورط فيه:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(أ) الإدارة، ما لم يكن هؤلاء المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة؛

(ب) الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ أو

(ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية.

٩/٨/١ إذا اشتبه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه مناقشة المكلفين بالحوكمة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة.

٩/١ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٩/١ يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

٢. أدلة المراجعة والتوثيق

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٢ على المتطلبات الواجب تطبيقها طوال المراجعة فيما يخص:

- أدلة المراجعة.
- التوثيق. وقد تحتوي الأجزاء أيضاً في متن كل منها على متطلبات إضافية خاصة للتوثيق.

نطاق هذا الجزء

تنطبق المتطلبات الواردة في هذا الجزء طوال ارتباط المراجعة.

١/٢ الأهداف

١/١/٢ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة على نحو يُمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه؛
- (ب) إعداد توثيق يوفر سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقرير المراجع ويقدم أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً ووفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

٢/٢ أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

- ١/٢/٢ للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكن المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
- ٢/٢/٢ يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة لغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. ويتأثر ذلك 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). ومع ذلك، فإذا كانت الأدلة ضعيفة الجودة فإن هذا قد لا يعوضه الحصول على المزيد من أدلة المراجعة.

وتعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.

وينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. ويُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكن المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يُعد هذا أمراً خاضعاً للحكم المهني.

٣/٢ المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

يتم الحصول على أدلة المراجعة لاستخلاص الاستنتاجات المعقولة التي تشكل الأساس لرأي المراجع عن طريق تصميم وتنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (انظر الجزء ٦) والاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها (انظر الجزء ٧)، إضافة إلى الإجراءات الواردة في الأجزاء الأخرى للالتزام بمتطلبات معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

وقد تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة المراجعة الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

والإجراءات التحليلية، التي يتم في الغالب الجمع فيما بينها بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل وقد يقدم أيضاً دليلاً على وجود تحريفات، فإنه لا يوفر عادةً أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

وتُعد أدلة المراجعة ذات طبيعة تراكمية ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء المراجعة، ولكنها قد تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل:

- عمليات المراجعة السابقة (شريطة أن يتأكد المراجع من عدم وجود تغييرات)؛
- الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للعميل؛
- إجراءات القبول والاستمرار ضمن إدارة الجودة الخاصة بالمكتب؛

وقد يتم الحصول على أدلة المراجعة من داخل المنشأة أو من خارجها (تُعد السجلات المحاسبية للمنشأة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة)، ومن عمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، وهي تشمل المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، إضافة إلى تلك التي تتناقض مع تلك الإقرارات.

الأدوات والأساليب الآلية

يُقصد بالأدوات والأساليب الآلية، لأغراض هذا المعيار، الآليات القائمة على تقنية المعلومات التي تنطوي على أتمتة الطرق والإجراءات، ومثال ذلك تحليل البيانات باستخدام النمذجة والصور البيانية، أو تقنيات الطائرات المسيّرة لملاحظة الأصول أو فحصها مادياً.

وعند تطبيق هذا المعيار، قد يصمم وينفذ المراجع إجراءات المراجعة يدوياً أو من خلال استخدام الأدوات والأساليب الآلية، وأي الأسلوبين قد يكون فعالاً. وبغض النظر عن الأدوات والأساليب المستخدمة، يتعين على المراجع الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

وقد يتم استخدام الأدوات والأساليب الآلية لاستكمال المهام اليدوية أو المتكررة، أو لتكون بديلاً عنها. وفي بعض الظروف، قد يحدد المراجع عند الحصول على أدلة المراجعة أن استخدام الأدوات والأساليب الآلية لتنفيذ إجراءات مراجعة معينة قد يؤدي إلى الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بالإقرار قيد الاختبار. وفي ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات المراجعة فعالاً دون استخدام الأدوات والأساليب الآلية.

وقد يؤدي استخدام الأدوات والأساليب الآلية إلى تحيزات أو خطر عام يتمثل في الاعتماد المفرط على المعلومات أو المخرجات من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها. وعلى قدر القوة التي قد تحظى بها هذه الأدوات، فإنه لا يتم الاستغناء بها عن معرفة المراجع وحكمه المهني. وعلاوة على ذلك، فبالرغم من أن المراجع قد يُتاح له الوصول إلى مجموعة واسعة من البيانات، بما في ذلك البيانات من مصادر متنوعة (أي كميات متزايدة)، فإن ممارسة نزعة الشك المهني تظل ضرورية من أجل إجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة الناشئة عن استخدام البيانات وعن المخرجات من استخدام الأدوات والأساليب الآلية.

١/٣/٢ 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 من المصادر الخارجية.

تتناول الملاءمة الصلة المنطقية، أو العلاقة، بالغرض من إجراء المراجعة. وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات باتجاه الاختبار.

وتتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بمصدرها وطبيعتها، إضافة إلى الظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. وبصفة عامة، تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة، بواسطة المراجع مباشرة، وعندما تكون في صورة وثيقة أصلية وليس نسخة منها وعندما تكون معلومات كتابية وليس شفوية. ومع ذلك، فقد توجد ظروف من الممكن أن تؤثر على هذه التصورات العامة.

٢/٣/٢ عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق أغراض المراجع بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(أ) الحصول على أدلة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لأغراض المراجع.

قد يتم الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء المراجعة الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على تلك الأدلة جزءاً لا يتجزأ من إجراء المراجعة نفسه. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون المراجع قد حصل على أدلة المراجعة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، فقد يقرر المراجع في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

٣/٣/٢ ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو إلى الاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلّم بصحة السجلات والوثائق. ولكن إذا تبيّنت حالات أثناء المراجعة تدعو المراجع إلى الاعتقاد 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 وتحديد تأثير ذلك على بقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٤/٣/٢ يجب على المراجع تحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة إذا:

(أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر لا تتسق 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.

٤/٢ متطلبات التوثيق العامة

ينص معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً على متطلبات توثيق عامة في هذا الجزء، وعند الاقتضاء، ينص على متطلبات توثيق خاصة في الأجزاء الأخرى. وينطبق مطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة.

١/٤/٢ يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في حينه على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، بما في ذلك تسجيل:

(١) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(٢) من قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(٣) من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

(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.

يوفر توثيق أعمال المراجعة الأدلة على أن المراجعة تستوفي متطلبات معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ويعتمد شكل توثيق أعمال المراجعة، ومحتواه ومداه، على طبيعة المنشأة وظروفها وعلى الإجراءات الجاري تنفيذها.

وقد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو إلكتروني. ولا توفر التفسيرات الشفهية من جانب المراجع في حد ذاتها الدعم الكافي للعمل الذي نفذته المراجع أو الاستنتاجات التي توصل إليها، ولكنها قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

وليس من الضروري تضمين المسودات الملقاة من أوراق العمل أو القوائم المالية في توثيق أعمال المراجعة.

وليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المراجعة. ومع ذلك، يتعين على

المراجع إعداد توثيق لأعمال المراجعة يوفر سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقرير المراجع ويقدم أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً ووفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة. 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 المضمّنة في ملف المراجعة.

الأمور المهمة

يتطلب الحكم على أهمية أمر ما ممارسة الحكم المهني وإجراء تحليل للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة الأمور التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، أو المجالات التي قد تكون القوائم المالية محرفة فيها بشكل جوهري، أو الظروف التي واجه فيها المراجع صعوبة في تطبيق إجراءات المراجعة الضرورية، أو أي اكتشافات قد تؤدي إلى إصدار رأي معدل.

تنفيذ الشريك المسؤول عن الارتباط لجميع أعمال المراجعة

في حال تولي الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ جميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل الأمور التي ربما كان سيلزم توثيقها لا لغرض سوى إبلاغها إلى أعضاء فريق الارتباط أو توجيههم، أو توفير أدلة على الفحص الذي أجراه الأعضاء الآخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يتم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن الارتباط الالتزام بالمتطلب الرئيسي الذي يقضي بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يمكن فهمه من قبل المراجع الخبير، إذ قد يخضع توثيق أعمال المراجعة للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها.

الأدوات والأساليب الآلية

لا يميز هذا المعيار بين الأدوات والأساليب المختلفة التي قد يستخدمها المراجع لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، على سبيل المثال، استخدام الأساليب اليدوية أو الآلية بشأن ما يتعين توثيقه. وبغض النظر عن الأدوات والأساليب المستخدمة، يتعين على المراجع الالتزام بمتطلبات التوثيق ذات الصلة.

٢/٤/٢ إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع استنتاجه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية تعامله مع عدم الاتساق.

٣/٤/٢ إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه هذا المعيار، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب ذلك الخروج.

٤/٤/٢ يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، وغيرهم بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

توثيق الاتصالات

٥/٤/٢ في حال الإبلاغ شفاهة بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على المراجع تضمين تلك الأمور في توثيقه لأعمال المراجعة، وتضمين توقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه.

٦/٤/٢ في حال الإبلاغ بالأمور كتابةً، يجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من البلاغ كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. ولا يلزم أن تشمل البلاغات المكتوبة على جميع الأمور التي ظهرت أثناء المراجعة.

٣. إدارة جودة الارتباط

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٣ على المسؤوليات المتعلقة بإدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

نطاق هذا الجزء

وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مسؤول عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة القوائم المالية، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

- وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
 - مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة في ظل الظروف القائمة.
- ويتولى فريق الارتباط، تحت قيادة الشريك المسؤول عن الارتباط، المسؤولية عما يلي، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب:
- تطبيق استجابات المكتب لمخاطر الجودة المنطبقة على ارتباط المراجعة باستخدام المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها، أو التي يتم الحصول عليها من المكتب؛
 - تحديد ما إذا كان يلزم تطبيق استجابات إضافية على مستوى الارتباط بخلاف تلك المحددة في سياسات أو إجراءات المكتب في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه؛
 - 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.
- تنطبق المتطلبات الواردة في هذا الجزء طوال ارتباط المراجعة.

١/٣ الهدف

١/١/٣ هدف المراجع هو إدارة الجودة على مستوى الارتباطات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق الجودة بما يضمن:

- (أ) وفاء المراجع بمسؤولياته، وإجرائه للمراجعة، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

٢/٣ مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها

١/٢/٣ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل:

- (أ) المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة، بما في ذلك المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بما يوفر للشريك المسؤول عن الارتباط الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ظل الظروف القائمة؛
- (ب) المسؤولية عن اتخاذ تصرفات واضحة ومتسقة وفعالة تعكس التزام المكتب بالجودة.

ومما يدعم مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها خلق ثقافة داخل المكتب تبدي التزاماً بالجودة.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٢/٢/٣ عند تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص:

(أ) تستجيب لطبيعة وظروف الارتباط والموارد التي تم تخصيصها؛

(ب) قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب ووفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة والمتطلبات التنظيمية.

المشاركة الكافية والمناسبة

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.

التوجيه والإشراف والفحص

قد يتم تكييف منح التوجيه والإشراف والفحص بناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- التجارب السابقة لعضو فريق الارتباط مع المنشأة والمجال الذي سيتم مراجعته.
- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها. قد يتطلب ارتفاع خطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه زيادة مقابلة في مدى ومعدل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لعملهم.
- كفاءات وقدرات كل عضو من أعضاء فريق الارتباط الذين ينفذون أعمال المراجعة.

٣/٢/٣ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن تحديد السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط وإعلامهم به، بما في ذلك التشديد على ما يلي:

(أ) مسؤولية جميع أعضاء فريق الارتباط عن المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات؛

(ب) أهمية آداب المهنة والقيم والمواقف السلوكية؛

(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 نزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة.

عند تناول متطلبات الفقرتين ٢/٢/٣ و ٣/٢/٣، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة).

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

٤/٢/٣ يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بفهم للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.

٥/٢/٣ إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى وجود تهديد يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو ما يشير إلى أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد تم مخالفتها، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التصرف، ويشمل ذلك:

(أ) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب لتقويم التهديد؛

(ب) التشاور مع الآخرين داخل المكتب.

في حال عدم وجود أشخاص آخرين داخل المكتب ليتم التشاور معهم، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط قد يتشاور مع آخرين من خارج المكتب مثل المحاسبين القانونيين الخبراء في المكاتب الأخرى أو مع هيئة المحاسبة المهنية التي يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً فيها.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٦/٢/٣ طوال ارتباط المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وبسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة الخاصة بالتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويمها ومواجهتها؛

(ب) الانتباه دائماً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لمخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

موارد الارتباط

٧/٢/٣ مع مراعاة طبيعة وظروف المراجعة وسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) التحقق مما يلي:

(١) أنه قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب؛

(٢) أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة.

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في حال عدم تحقق الشروط الواردة في الفقرة الفرعية (أ).

المسؤوليات الأخرى للشريك المسؤول عن الارتباط

٨/٢/٣ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(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 ومن مختلف المكاتب ضمن الشبكة، وأيضاً:

(١) تحديد مدى صلة تلك المعلومات ومدى تأثيرها على ارتباط المراجعة؛

(٢) اتخاذ التصرف المناسب؛

(ب) الانتباه دائماً للأمر الذي قد تكون ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب ونقلها إلى المسؤولين عن تلك الآلية.

- (أ) تحمل المسؤولية عن التعامل مع الاختلاف في الآراء وحله وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب؛
- (ب) تحمل المسؤولية عن إجراء المشاورات وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، أو عند الضرورة، بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛
- (ج) تحديد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاختلاف في الآراء والأمور الصعبة أو المثيرة للجدل قد تم توثيقها، وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه، وتم تطبيقها؛
- (د) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين حل أي اختلاف في الآراء.

قد يمثل تكوين وجهة نظر موضوعية بشأن مناسبة الأحكام المتخذة خلال سير المراجعة مشكلات عملية عندما يتولى نفس الفرد أيضاً تنفيذ أعمال المراجعة بالكامل. وفي حال وجود قضايا غير معتادة، فقد يكون من المستحسن التشاور مع مراجعين آخرين ممن يحظون بالخبرات المناسبة أو مع هيئة المحاسبة المهنية. وقد يكون التشاور مناسباً، أو قد تتطلبه سياسات أو إجراءات المكتب، عند وجود:

- قضايا معقدة أو غير مألوفة؛
- مخاطر مهمة؛
- معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي أو يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى؛
- قيود تفرضها الإدارة؛
- عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح.

وقد ينشأ الاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط، أو حتى مع الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب كهؤلاء المسؤولين عن تقديم الاستشارات. وعند النظر في الأمور المتعلقة بالاختلاف في الآراء، أو الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط أيضاً فيما إذا كان لا يزال من المناسب استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

١٠/٢/٣ فيما يخص ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط وأيضاً:

- (أ) التعاون مع فاحص جودة الارتباط؛
- (ب) مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء المراجعة مع فاحص جودة الارتباط؛
- (ج) عدم تأريخ تقرير المراجع قبل الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

١١/٢/٣ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء المراجعة، بما في ذلك توثيق ما يلي:

(أ) الأمور المهمة؛

(ب) الأحكام المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(ج) الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

ويمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الأمور التي سيقوم بفحصها، على سبيل المثال، بناءً على ما يلي:

- طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.
- أعضاء فريق الارتباط الذين قاموا بتنفيذ العمل.
- الأمور الناشئة عن المكتشفات الحديثة من عمليات التدقيق.
- متطلبات سياسات أو إجراءات المكتب.

١٢/٢/٣ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات الرسمية الكتابية قبل صدورها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية.

٣/٣ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٣/٣ يجب على المراجع أن يُضَيِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:

- (أ) الأمور التي تم التعرف عليها، والمناقشات ذات الصلة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الوفاء بالمسؤوليات المتعلقة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال المنطبقة.
- (ب) حقيقة أن فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص جودة الارتباط.

٤. قبول أو الاستمرار في ارتباط المراجعة وارتباطات المراجعة لأول مرة

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٤ على مسؤوليات المراجع عمّا يلي:

- الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل هذا التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة.
 - تحديد أن استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً مناسب لارتباط المراجعة.
- ويتناول الجزء ٤ أيضاً الأنشطة التي تتعلق بارتباطات المراجعة لأول مرة.

نطاق هذا الجزء

ينص الجزء ٤ من هذا المعيار على نطاق الاختصاص لأجل تحديد الاستخدام المناسب لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وينص هذا الجزء على واجبات الشرك المسئول عن الارتباط بشأن استخدام هذا المعيار كجزء من إجراءات المكتب الخاصة بقبول أو الاستمرار في ارتباطات مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

وتُستخدم المعلومات وأدلة المراجعة التي يتم جمعها أثناء إجراءات قبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم لتحديد أن معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً مناسب لارتباط المراجعة، وتسترشد إجراءات المراجع بهذه المعلومات والأدلة عند التخطيط للمراجعة وللتعرف على المخاطر وتقييمها.

وينص التمهيد على أن هذا المعيار ينبي على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد يتطلب الالتزام بمعيار إدارة الجودة (١) أيضاً من المكتب وضع سياسات أو إجراءات للتعامل مع أمور أخرى ذات صلة بهذا الجزء.

ولا يمكن قبول ارتباطات المراجعة إلا عندما يرى المراجع أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل الاستقلال والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، سيتم الوفاء بها، وأن الشروط المسبقة للمراجعة متحققة. وإضافة إلى ذلك، ينظر المراجع في تنفيذ الخدمات غير التأكيدية لعميل المراجعة وفيما إذا كانت هذه الخدمات مسموحاً بها.

وإذا كانت المراجعة ارتباطاً لأول مرة، فإن هذا الجزء ينص أيضاً على مسؤوليات المراجع بشأن الأرصدة الافتتاحية.

١/٤ الأهداف

١/١/٤ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سَيُنْفذ الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال:
- (١) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛
 - (٢) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.
- (ب) فيما يخص ارتباطات المراجعة لأول مرة، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:
- (١) الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية،

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(٢) السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد طُبِّقت 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.

٢/٤ الشروط المسبقة للمراجعة

١/٢/٤ للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة للمراجعة متحققة، يجب على المراجع:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:

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

(٢) أدوات الرقابة التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) 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؛

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.

٢/٢/٤ في حالة عدم تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة. وما لم يكن المراجع مطالباً بقبول ارتباط المراجعة بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز له قبول الارتباط المقترح:

(أ) إذا حدد المراجع أن إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها.

٣/٢/٤ إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المراجع بشكل يعتقد معه المراجع أن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

٣/٤ اعتبارات عند قبول الارتباطات أو الاستمرار فيها

يساعد تنفيذ إجراءات القبول أو الاستمرار قبل البدء في التخطيط للمراجع في تحديد وتقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المراجع على التخطيط للارتباط الحالي وتنفيذه.

١/٣/٤ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق مما يلي:

(أ) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن قبول ارتباط المراجعة والاستمرار فيه؛^٩

(ب) مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول ارتباط المراجعة والاستمرار فيه، بما في ذلك إمكانية إجراء ارتباط المراجعة باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وفقاً للجزء أ من هذا المعيار.

^٩ تنص الفقرة ٣٠ من معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة" على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول مسألة قبول ارتباطات بعينها، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالأولويات المالية والتشغيلية للمكتب عند اتخاذ قرار بقبول ارتباطات بعينها أو الاستمرار فيها.

ينص الجزء أ على الأمور ذات الصلة بتحديد المراجع المناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وبصفة خاصة ما يتعلق بالقيود على استخدام هذا المعيار.

ويمكن استخدام المعلومات وأدلة المراجعة التي يتم جمعها أثناء إجراءات قبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم لتحديد ما إذا كان سيتم استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وقد يتم الحصول أيضاً على المزيد من المعلومات عند تنفيذ إجراءات التعرف على المخاطر وتقييمها مما قد يغير من القرار المبدئي للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وفقاً لهذا الجزء. ويتطلب الجزء ٦ (انظر الفقرة ١/٥/٦) من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد ما إذا كان معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً لا يزال مناسباً لطبيعة وظروف المنشأة قيد المراجعة أثناء آلية التعرف على المخاطر وتقييمها. وقد يؤدي النظر في المعلومات الأخرى طوال المراجعة إلى تغيير قرار الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن مناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

٢/٣/٤ في بعض الحالات، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. 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.

٣/٣/٤ 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 المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضَمّن في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً لهذا المعيار.

٤/٤ شروط ارتباط المراجعة

١/٤/٤ يجب على المراجع الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض على الإدارة مسؤوليات تعادل في الحقيقة ما يتطلبه هذا المعيار، يجوز للمراجع استخدام نص هذه الأنظمة أو اللوائح لوصف هذه المسؤوليات في الاتفاق المكتوب. وينص الملحق الثاني على مثال توضيحي لخطاب الارتباط.

٢/٤/٤ 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.

٣/٤/٤ لا يجوز للمراجع قبول أي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك.

٤/٤/٤ 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.

قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يلزم المراجع تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية مترتبة على التغيير.

٥/٤/٤ 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 المكتوب.

٦/٤/٤ 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، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

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

٥/٤ ارتباطات المراجعة لأول مرة

١/٥/٤ إذا كان الارتباط لمراجعة لأول مرة وكان هناك تغيير في المراجع، يجب على المراجع الاتصال بالمراجع السابق، عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

٢/٥/٤ يجب على المراجع قراءة أحدث قوائم مالية، إن وجدت، وتقرير المراجع عنها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

٣/٥/٤ إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على المراجع تقييم تأثير الأمر الذي نشأ عنه التعديل عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للفترة الحالية.^{١٠}

٤/٥/٤ يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة^{١١} عندما كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق:

(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:

(١) الفحص المادي لأوراق عمل المراجع السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد رُوجعت؛ أو

(٢) تقييم ما إذا كانت إجراءات المراجعة المنفذة في الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية؛ أو

(٣) تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

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 وفتات 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 تم مراجعتها؛ وإن كانت كذلك، ما إذا كان رأي المراجع السابق مُعدَّلاً.

٥/٥/٤ 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.^{١٢}

^{١٠} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٩/٥/٩.

^{١١} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٦/٥/٩.

^{١٢} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٧/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

٦/٥/٤ 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 أي تغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.^{١٣}

٦/٤ متطلبات الاتصال الخاصة

١/٦/٤ يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) مسؤوليات المراجع عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة؛

(ب) أن مسؤوليات المراجع لا تُعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم عن الإشراف على إعداد القوائم المالية.

٧/٤ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٧/٤ يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور التي تم التعرف عليها، والمناقشات ذات الصلة مع العاملين، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

٢/٧/٤ يجب على المراجع توثيق الأساس الذي استند إليه في تحديد استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

٣/٧/٤ يجب على المراجع توثيق التغييرات، إن وجدت، التي طرأت على تحديد استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً إذا نما إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات أخرى قد تغير الحكم المهني المتخذ في هذا الشأن.

٤/٧/٤ يجب على المراجع أن يسجل في خطاب ارتباط المراجعة أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب:

(أ) أن المراجعة سيتم تنفيذها باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً؛

(ب) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ج) المسؤوليات الخاصة بكل من المراجع والإدارة؛

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

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛

(و) عبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

٥/٧/٤ إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة المشار إليها في هذا المعيار، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على العمل بهذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها.

^{١٣} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٨/٥/٩.

٥. التخطيط

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٥ على مسؤولية المراجع عن التخطيط للمراجعة (بما في ذلك عقد المناقشات لفريق الارتباط)، ومفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

نطاق هذا الجزء

لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة يتم تحديثها وتعديلها، حسب الحاجة، طوال المراجعة. ومن الأجزاء ذات الصلة أيضاً بهذا الجزء، الجزء ٦ "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها" والجزء ٧ "الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة".

وتتصل بعض المتطلبات التي يشتمل عليها هذا الجزء بالإجراءات الواردة في الأجزاء الأخرى وقد تتطلب من المراجع تنفيذ تلك الإجراءات للوفاء بالمتطلبات المذكورة في هذا الجزء.

١/٥ الأهداف

١/١/٥ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛
- (ب) تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

٢/٥ أنشطة التخطيط

ستختلف طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لطبيعة وظروف المنشأة، وحجم وطبيعة فريق الارتباط، والتجارب السابقة لأعضاء فريق الارتباط مع المنشأة، وأي تغيرات في الظروف تحدث أثناء ارتباط المراجعة. ولا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواء كانت المراجعة ارتباط لأول مرة أو ارتباطاً متكرراً. ومع ذلك، ففيما يخص المراجعة 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.

١/٢/٥ يجب على المراجع تحديد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، إضافة إلى ما يلي:

- (أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تُحدّد نطاقه؛
- (ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- (ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمراجع مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛
- (د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة المبدئية للارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها لهذه المنشأة؛
- (هـ) أن يتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها والموارد اللازمة لتنفيذ المراجعة، بما في ذلك تحديد ما إذا كان يلزم الاستعانة بخبراء.

لا يلزم أن يكون تحديد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت. وعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها بعد المراجعة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والقضايا المهمة التي تم التعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، وتم تحديثها

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

في الفترة الحالية بناءً على المناقشات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة النطاق والتوقيت والاتجاه الموثق لارتباط المراجعة الحالي. ويمكن استخدام برامج مراجعة أو قوائم تحقق قياسية معدة على أساس افتراض التعرف على القليل من أدوات الرقابة، كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الأقل تعقيداً، شريطة أن يتم تعديل تلك البرامج والقوائم بما يتناسب مع ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٢/٢/٥ يجب إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة.

٣/٢/٥ يجب على المراجع أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

٤/٢/٥ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

٥/٢/٥ عندما تكون المعلومات المستخدمة في التخطيط للمراجعة وتنفيذها قد تم الحصول عليها من التجارب السابقة مع المنشأة، أو المراجعات السابقة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة في الفترة الحالية.

٦/٢/٥ يجب على المراجع تحديث وتغيير النطاق والتوقيت والمدى حسب الحاجة أثناء المراجعة.

مناقشة فريق الارتباط

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٧/٢/٥ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري، بما في ذلك:

(أ) تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على حقائق المنشأة وظروفها.

(ب) الطرق المحتملة لتعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش، والطرق المحتملة لنشأة الغش أو الخطأ عن العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

ويجب أن تتم هذه المناقشات بين فريق الارتباط دون مراعاة لما قد يكون لدى فريق الارتباط من معتقدات بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يتصفون بالأمانة والنزاهة.

قد تناول أيضاً مناقشات فريق الارتباط أموراً أخرى تتعلق بالمراجعة مثل الأمور اللوجستية أو التشغيلية أو غيرها (كما عند احتمال أن تكون مخاطر التحريف الجوهري قد تغيرت عن السنوات السابقة أو مثل الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها الاستقلال) وتوقيت المراجعة والاتصالات المطلوبة.

٨/٢/٥ في حال عدم مشاركة أعضاء من فريق الارتباط في النقاش، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة

٩/٢/٥ إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، فيجب على المراجع، مع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لغرض المراجع:

(أ) تقويم كفاءة ذلك الخبير، وقدراته وموضوعيته؛

(ب) التوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير.

تقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته

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. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو العملي للخبير الذي استعانت به الإدارة. وقد تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة، وتقويم قدراته وموضوعيته، ما إذا كان عمل ذلك الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة

عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، قد يساعد تقويم الاتفاق بين المنشأة وذلك الخبير 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 سيقدمه ذلك الخبير.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

١٠/٢/٥ إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبرائه.

إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن المراجع الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يحظى بالخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويستعين المراجع في الوفاء بمتطلبات الفقرتين ٧/٢/٣ و ١/٢/٥ (هـ) بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبرائه، 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 خبرائه.

ويتحمل المراجع وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إيدأؤه، ولا يحد من هذه المسؤولية قيام المراجع باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المراجع الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المراجع، فإنه يمكن للمراجع قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

١١/٢/٥ يجب على المراجع مراعاة ما يلي عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتعلقة بالخبير الذي يستعين به:

- (أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ب) مخاطر التحريف الجوهرية 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 أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بمكتب المراجع.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

١٢/٢/٥ في حال قيام المراجع باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم، فيجب عليه:

- (أ) تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المراجع. وفي حال استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛
- (ب) التوصل إلى فهمٍ كافٍ لمجال خبرة الخبير لتمكين المراجع من تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير لغرض المراجع، وتقويم مدى كفاية ذلك العمل لغرض المراجع؛
- (ج) الاتفاق، كتابياً عند الاقتضاء، على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير، والأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من المراجع والخبير، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصالات، وضرورة مراعاة الخبير لمتطلبات السرية.

٣/٥ الأهمية النسبية

١/٣/٥ يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة

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. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصوير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية. ويوفر الحكم المهني للمراجع بشأن التحريفات التي ستُعد جوهرية أساساً لما يلي:

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

تُطبق في الغالب نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كنقطة بداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشمل 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 المستخدمون إلى التركيز عليها؛
- طبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة وطريقة تمويلها. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة يتم تمويلها فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول، والمطالبات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة؛
- التقلبات النسبية في الأساس المرجعي.

ومن 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 مجموع الإيراد أو مجمل الربح ومجموع المصروفات أو مجموع 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 متقارباً، فإن أساساً مرجعياً أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو مجموع الإيرادات. وفيما يخص المنشآت غير الهادفة للربح، قد تكون الإيرادات أو المصروفات أو الأصول أو حقوق الملكية أساساً مرجعياً أكثر ملاءمة.

وعندما يكون ربح المنشأة من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة ضئيلاً باستمرار، كما قد يكون عليه الحال في الأعمال التي يديرها مالكيها حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل خصم الزكاة والضريبة في صورة أجر، فإن أساساً مرجعياً آخرًا مثل الربح قبل خصم الأجر والزكاة والضريبة قد يكون أكثر ملاءمة.

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 مجموع الإيراد.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

في حالة منشآت القطاع العام، تكون السلطات التشريعية والتنظيمية هي في الغالب المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية. وعلاوة على ذلك، فقد يتم استخدام القوائم المالية لاتخاذ قرارات بخلاف القرارات الاقتصادية. ولذلك، يتأثر تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل عند مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات السلطات التشريعية والعموم من المعلومات المالية فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

وعند مراجعة منشآت القطاع العام، قد يكون مجموع 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، فإن الأصول يمكن أن تكون أساساً مرجعياً مناسباً.

٢/٣/٥ يجب على المراجع أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة إذا كانت هناك، في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، 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.

٣/٣/٥ يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

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 محرفة بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويتم وضع الأهمية النسبية للتنفيذ (التي تكون، حسب تعريفها، مبلغاً واحداً أو أكثر) للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية.

وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة، وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المراجع للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء التعرف على المخاطر وتقييمها؛ وبطبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثم، بتوقعات المراجع فيما يتعلق بالتحريفات في الفترة الحالية.

التحريفات التافهة بشكل واضح

يتطلب الجزء ٧ أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. وأثناء التخطيط، 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.

٤/٣/٥ إذا أصبح المراجع على دراية أثناء المراجعة بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية، فيجب عليه إعادة النظر

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها).

٥/٣/٥ إذا خُص 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 حال انطباقها)، 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.

٤/٥ متطلبات الاتصال الخاصة

١/٤/٥ يجب على المراجع إعطاء الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، نظرة عامة على النطاق والتوقيت والاتجاه المخططين للمراجعة.

٥/٥ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٥/٥ يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة وصفاً لنطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها، والتغييرات المهمة التي تمت أثناء المراجعة، جنباً إلى جنب مع أسباب تلك التغييرات.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٢/٥/٥ يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور التي تم مناقشتها بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، بما في ذلك القرارات المهمة بشأن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش.

٣/٥/٥ يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:

(أ) المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها (بما في ذلك أي تعديلات عليها، حسب مقتضى الحال):

(١) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛

(٢) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها؛

(٣) الأهمية النسبية للتنفيذ.

(ب) المبلغ الذي عُدَّت التحريفات الأقل منه تحريفات تافهة بشكل واضح.

٦. التعرف على المخاطر وتقييمها

محتوى هذا الجزء

يشتمل الجزء ٦ على المتطلبات ذات الصلة بمسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات وما يتعلق بها من أنشطة لأجل:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ؛
- تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة.

ويوضح الملحق الثالث الطبيعة التكرارية لتعرف المراجع على المخاطر وتقييمها.

نطاق هذا الجزء

يتناول هذا الجزء مسؤولية المراجع عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية، وهو ما يوفر الأساس لإجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها للاستجابة للمخاطر المقيّمة في الجزء ٧. وينص الجزء ٥ على واجبات المراجع بشأن أنشطة التخطيط، بما في ذلك المتطلبات الخاصة بمناقشات فريق الارتباط.

١/٦ الأهداف

١/١/٦ أهداف المراجع هي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة (المخاطر المقيّمة).

يمكن فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة المراجع من التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ويقوم المراجع بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد.

٢/٦ إجراءات التعرف على المخاطر وتقييمها وما يتعلق بذلك من أنشطة

١/٢/٦ يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لما يلي:

- (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛
- (ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

يستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وقد يتباين ذلك تبعاً لمدى الطابع الرسمى لسياسات أو إجراءات المنشأة.

وبعض المنشآت الأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، قد لا تكون لديها آليات ونظم مهيكلتة ثابتة أو قد تكون لديها آليات أو نظم ثابتة ولكنها موثقة بشكل محدود أو تفتقر إلى الاتساق في كيفية تطبيقها. وعند افتقار هذه النظم والآليات إلى الطابع الرسمى، تظل الإجراءات الموضحة في الفقرة ٣/٢/٦ مطلوبة.

وقد يستلزم تصميم وتنفيذ الإجراءات للحصول على أدلة المراجعة، بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة، الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر الأدلة الممكنة.

٢/٢/٦ عند الحصول على أدلة المراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، يجب على المراجع النظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(أ) إجراءات القبول أو الاستمرار؛

(ب) الارتباطات الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها لصالح المنشأة.

٣/٢/٦ يجب أن تشمل إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على ما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة؛

(ب) الإجراءات التحليلية؛

(ج) الملاحظة والفحص المادي.

لا يتعين على المراجع تنفيذ جميع هذه الإجراءات فيما يخص كل جانب من جوانب فهم المراجع الذي يتطلبه هذا الجزء.

وتساعد الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها كإجراءات للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى الأمور التي قد تكون لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وخاصةً التي تكون بسبب الغش، بما فيها تلك التي تتعلق بحسابات الإيراد.

وقد تشمل الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها كجزء من التعرف على المخاطر وتقييمها على كل من معلومات مالية (على سبيل المثال، أسعار البيع) وغير مالية (على سبيل المثال، حجم السلع المباعة) وعلى استخدام بيانات تم تجميعها على مستويات عالية. وقد يجري المراجع مقارنات بسيطة بين المعلومات، مثل التغير في أرصدة الحسابات عن الأرصدة في الفترات السابقة، لمعرفة المجالات التي يرتفع فيها الخطر.

وقد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع، الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها. وفي حالة عدم توثيق السياسات أو الإجراءات، أو إذا كانت أدوات الرقابة لدى المنشأة تفتقر إلى الطابع الرسمي، فقد يظل المراجع قادراً على الحصول على بعض أدلة المراجعة لدعم تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمه لها من خلال ملاحظة أداء الرقابة أو التقصي عنه.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

عند الاستفسار من الأشخاص الذين قد تتوفر لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، يمكن أن يحصل مراجعو منشآت القطاع العام على معلومات من مصادر إضافية، مثل المراجعين المشاركين في تنفيذ أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالمنشأة. وقد تشمل أيضاً الإجراءات التي ينفذها مراجعو منشآت القطاع العام للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على الملاحظة والفحص المادي للمستندات التي تُعدها الإدارة للسلطات التشريعية، على سبيل المثال، المستندات المتعلقة بتقارير الأداء الإلزامية.

الأدوات والأساليب الآلية

في حال استخدام المراجع للأدوات والأساليب الآلية، فإنه قد يصمم إجراءات المراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها وينفذ هذه الإجراءات على كميات كبيرة نسبياً من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية) لأغراض من بينها التحليل أو الملاحظة أو الفحص المادي.

٤/٢/٦ عند تصميم وتنفيذ الإجراءات للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يجب على المراجع مراعاة مخاطر التحريف الجوهرية المحتملة التي تنشأ عن:

(أ) الغش أو الخطأ؛

(ب) العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(ج) الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الغش

ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وغالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية، مثل تسجيل قيود يومية وهمية قرب نهاية فترة التقرير المالي.

ويشمل 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 إخفاء الاختلاس أو التستر عليه بطرق يصعب اكتشافها.

ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف التستر على حقيقة غياب الأصول أو رهنها دون تفويض مناسب.

وقد توجد في المنشآت الأقل تعقيداً عوامل لخطر الغش تختلف عما يوجد في المنشآت الأكثر تعقيداً. فمن جهة، قد تكون الإدارة أو المدير المالك قادرين على ممارسة الإشراف بفاعلية أكبر مما في المنشآت الأكثر تعقيداً، مما قد يعوض عن ارتفاع محدودية فرص الفصل في الواجبات. ومن جهة أخرى، قد يوفر ضعف الفصل في الواجبات والمشاركة المباشرة الأكبر للإدارة أو المدير المالك فرصة أكبر للإدارة أو المدير المالك على تجاوز أدوات الرقابة وارتكاب الغش. وقد تنطوي أيضاً المنشآت الأقل تعقيداً التي تضم مدراء ملاك على ضغوط أو دوافع لارتكاب الغش تختلف عن ضغوط أو دوافع الإدارة في المنشآت الأكثر تعقيداً. وينص الملحق الرابع على عوامل خطر الغش ذات الصلة بالمنشآت الأقل تعقيداً.

الأطراف ذات العلاقة

في بعض المنشآت الأقل تعقيداً، قد تشجع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بين المدراء الملاك وأفراد الأسرة المقربين، وبخاصة في المنشآت ذات الملكية المغلقة. وهذه المعاملات قد لا تتم بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون بمقابل، أو بمقابل يختلف كثيراً عن القيمة العادلة.

الاستمرارية

من الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي لها صلة خاصة بالمنشآت الأقل تعقيداً، خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين أو أفراد الأسرة المقربين أو المدراء الملاك عن دعم المنشأة، إضافة إلى فقدان المحتمل لمؤيد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

5/2/6 إذا كان رأي المراجعة في القوائم المالية للفترة السابقة معدلاً، يجب على المراجع تقويم تأثير ذلك على القوائم المالية للسنة الحالية عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

3/6 فهم الجوانب ذات الصلة في المنشأة

يحدد فهم المراجع للجوانب ذات الصلة في المنشأة، بما في ذلك المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في نطاقه بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، ويوجه أيضاً كيفية تخطيط المراجع وتنفيذه لإجراءات المراجعة الإضافية.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

1/3/6 يجب على المراجع الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عما يلي:

(أ) كيفية تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وكيفية مواجهة تلك المخاطر؛

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- (ب) مخاطر الغش في المنشأة وأدوات الرقابة التي وضعها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر؛
- (ج) طبيعة ومدى المشاركة المباشرة للإدارة في العمليات التشغيلية أو الأنشطة الأخرى التي قد تساعدها في منع أو اكتشاف التحريفات في المعلومات المحاسبية أو معرفة أدوات الرقابة التي لا تعمل على النحو المقصود.
- (د) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك:
- (١) التغييرات عن الفترة السابقة؛
 - (٢) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛
 - (٣) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع هذه المعاملات والغرض منها في حال حدوثها؛
- (هـ) ما إذا كانت المنشأة ملتزمة بأنظمة أو لوائح قد يكون لها تأثير على القوائم المالية، وما إذا كانت هناك أية مراسلات قد تكون ذات صلة بالقوائم المالية تمت مع سلطات الترخيص أو التنظيم ذات الصلة.
- (و) أساس الاستخدام المقصود لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كانت توجد أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف في حال وجودها.

يساعد الاستفسار من الإدارة، وعند الاقتضاء من المكلفين بالحوكمة، المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها.

وقد تساعد الاستفسارات المتعلقة بكيفية تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وتقييمها، المراجع في فهم:

- المواطن التي تم التعرف فيها على مخاطر أعمال؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استجابت لتلك المخاطر وشكل تلك الاستجابة؛
- ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتم تقييمها ومواجهتها بما يناسب طبيعة المنشأة وظروفها.

وقد تساعد الاستفسارات المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش في المنشأة المراجع في فهم:

- تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومداه ومعدل تكرارها؛
- 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؛
- تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها.

وقد يشتمل الاستفسار عن كيفية تنفيذ الإدارة للأنشطة لمنع أو اكتشاف التحريفات في المعلومات المحاسبية وكيفية تعرفها على أدوات الرقابة التي لا تعمل على النحو المقصود على الاستفسار عن المعلومات التي تستخدمها الإدارة والأساس الذي تستند إليه في اعتبار المعلومات معلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية، إضافة إلى الاستفسار عن كيفية تصحيح أوجه القصور. وتساعد هذه الاستفسارات المراجع في فهم ما إذا كانت الجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بما يناسب ظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة ومدى تعقيدها.

ووفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية يتم إعدادها على افتراض أن المنشأة منشأة مستمرة وأنها ستستمر في أعمالها

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتمد الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. 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.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٢/٣/٦ يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

٣/٣/٦ يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والمكلفين بالحكومة، وحسب مقتضى الحال من الموظفين الآخرين داخل المنشأة، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة.

فهم المنشأة وبيئتها

٤/٣/٦ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:

- (أ) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج عملها.
- (ب) الصناعة والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة.
- (ج) كيفية قياس الأداء المالي للمنشأة.
- (د) الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار.
- (هـ) معاملات المنشأة والأحداث والحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها، أو تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية.
- (و) الاتفاقيات أو العلاقات التي قد تؤدي إلى التزامات أو تعهدات مستقبلية غير مثبتة.

يساعد فهم نموذج عمل المنشأة المراجع في فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها، وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر أعمال المنشأة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، لأن معظم مخاطر الأعمال سياترب علمها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم، سيكون لها تأثيرٌ على القوائم المالية. وعند التوصل إلى فهم لنموذج عمل المنشأة، قد ينظر المراجع في كيفية استخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

وتشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات مع الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، المخاطر المتعلقة بالمناخ، والأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقييم العملة.

وعند فهم الاتفاقيات أو العلاقات التي قد تؤدي إلى التزامات أو تعهدات مستقبلية غير مثبتة، قد ينظر المراجع في إجراء فحص مادي لمحاضر الاجتماعات والمراسلات مع المستشار القانوني وإجراء فحص مادي لحسابات المصروفات القضائية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

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 قد يتوصل المراجعون في القطاع العام إلى فهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج عمل المنشأة:

- معرفة الأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.

- أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.

فهم إطار التقرير المالي المنطبق

٥/٣/٦ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:

- (أ) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك، فيما يخص التقديرات المحاسبية، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح، وكيفية تطبيق ذلك في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها.
- (ب) السياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها.

٦/٣/٦ يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

في المنشآت الأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، تتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وطريقة تطبيقه والحفاظ عليه، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. وعند عدم وجود أية آليات رسمية أو سياسات أو إجراءات مؤثقة، يظل المراجع مطالباً بالتوصل إلى فهم لكيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمنع واكتشاف الغش والخطأ، واستخدام الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى الإجراءات اللازمة للتوصل إلى هذا الفهم المطلوب.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال، للتقرير عن الالتزام بمدونة الممارسات المحددة أو التقرير عن النفقات بالمقارنة مع 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.

فهم بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة

٧/٣/٦ يجب على المراجع:

- (أ) التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية؛
- (ب) تقويم ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة ومدى تعقيدها.

قد يشمل فهم المراجع:

- كيفية قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بالإشراف على المنشأة، وإظهارهم للنزاهة والقيم الأخلاقية، على سبيل المثال، من خلال تواصلهم مع الموظفين بشأن ممارسات العمل والسلوكيات الأخلاقية المأمولة؛
- ثقافة المنشأة، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة تدعم الأمانة والسلوك الأخلاقي؛
- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛
- كيفية قيام المنشأة بجذب الكفاءات وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛
- عند الاقتضاء، شكل المشاركة الفعالة من جانب المدراء الملاك في العمل وكيف أن هذا قد يؤثر على المخاطر التي تنشأ عن تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة بسبب عدم الفصل في الواجبات.

وتوفر بيئة الرقابة الأساس العام لعمل الجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وقد تقوض أوجه القصور فيها عمل سائر جوانب

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وبالرغم من أن بيئة الرقابة لا تمنع التحريفات، أو لا تكتشفها وتصحيحها، بشكل مباشر، فإنها قد تؤثر على مدى فاعلية أدوات الرقابة الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وتشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيمهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة.

ونظراً لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن أي قصور فيها قد تكون له تأثيرات منتشرة على إعداد القوائم المالية. ولذلك، يؤثر فهم المراجع وتقويمه لبيئة الرقابة على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية، ويمكن أن يؤثر أيضاً على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى الإقرارات، إضافة إلى استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة.

وقد لا تنطبق على المنشأة الأقل تعقيداً بعض أو جميع جوانب بيئة الرقابة أو قد تكون تلك الجوانب ذات طابع أقل رسمية. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد في المنشأة الأقل تعقيداً قواعد مكتوبة للسلوك المبني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة.

وقد تكون الهيمنة في بعض المنشآت لفرد 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. وبصفة عامة، لا تشير هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الأقل تعقيداً، في حد ذاتها، إلى إخفاق الإدارة في إبداء الموقف السلوكي المناسب، والإعلان عنه، 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 حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

فهم آلية المنشأة لإعداد قوائمها المالية

٨/٣/٦ فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لإعداد قوائمها المالية، بما في ذلك:

- (أ) السجلات المحاسبية والسجلات الأخرى التي تدعم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية؛
- (ب) كيفية إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛
- (ج) كيفية تحديد المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، وكيفية معالجتها والإفصاح عنها؛
- (د) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود (أ) إلى (ج) أعلاه.

من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لإعداد قوائمها المالية فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، كيفية:

- معالجة البيانات أو المعلومات التي تتعلق بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى؛
- الحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛
- استخدام الآليات والموظفين والموارد الأخرى المتعلقة بالمعلومات.

ويمكن التوصل إلى الفهم المطلوب من المراجع بطرق مختلفة وقد يشمل ذلك:

- 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 آليات العمل، أو الوثائق الأخرى الخاصة بالية المنشأة لإعداد القوائم

المالية؛ أو

- ملاحظة تنفيذ موظفي المنشأة للسياسات أو الإجراءات؛ أو
- اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المنطبقة لإعداد القوائم المالية (أي تنفيذ إجراء تتبع).

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.

الأدوات والأساليب الآلية

يمكن للمراجع أن يستخدم أيضاً الأدوات والأساليب الآلية للوصول بشكل مباشر إلى قواعد البيانات الموجودة في نظام معلومات المنشأة التي تخزن السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات، أو للحصول على نسخة رقمية من قواعد البيانات تلك. وعن طريق تطبيق الأدوات والأساليب 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 المتعلقة بمجموعة 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 أشكال مختلفة من إجراءات المعالجة العادية أو المتوقعة لهذه المعاملات، مما قد يؤدي إلى التعرف على مخاطر للتحريف الجوهرية.

٩/٣/٦ فيما يخص التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بما يلي:

(أ) تحديد واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات ذات الصلة المناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك تحديد الافتراضات المهمة؛

(ب) فهم درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير ومعالجة ذلك، بما في ذلك اختيار المبالغ الواحدة المقدرتها وما يتعلق بها من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية؛

(ج) تفحص نواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج ذلك التفحص.

١٠/٣/٦ يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لإعداد قوائمها المالية، بما في ذلك ما يخص التقديرات المحاسبية، تدعم على نحو مناسب إعداد قوائمها المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

فهم الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية

١١/٣/٦ إذا كانت المنشأة تستخدم الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية وكانت تلك الخدمات ذات صلة بالية المنشأة لإعداد قوائمها المالية، فيجب أن يشمل فهم المراجع وفقاً للفقرة ٨/٣/٦ ما يلي:

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأهمية تلك الخدمات للمنشأة بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة؛

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي قامت المنشأة الخدمية بمعالجتها أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية؛

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة؛

(د) الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تتولى تنفيذها المنشأة الخدمية.

ويجب أن يكون فهم المراجع كافياً لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

قد تستخدم المنشآت الأقل تعقيداً في أحيان كثيرة خدمات خارجية لإمسك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، معالجة كشف الرواتب ودفع ضرائب الرواتب) وحفظ السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفى استخدام المنشآت الخدمية لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشآت الأقل تعقيداً إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.

وتُعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بالية المنشأة لإعداد قوائمها المالية عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من الآلية الموضحة في الفقرة ٨/٣/٦، أو عندما تؤثر عليها.

ويساعد الفهم الخاص بالمراجع في إحاطته بطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة، مما يؤثر على طبيعة ومدى العمل الذي سينفذه المراجع بشأن الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة الخدمية مقارنة بأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة على درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة. وعلى سبيل المثال، قد تقوم المنشأة الخدمية بمعالجة المعاملات والمحاسبة عنها ويظل ذلك مرهوناً بموافقة المنشأة، أو قد تعتمد المنشأة على تأثر أدوات الرقابة تلك في المنشأة الخدمية.

وربما تكون المنشأة الخدمية قد كلفت مراجعها بتقديم تقرير عن وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية (تقرير من النوع (١))، أو عن وصف وتصميم تلك الأدوات وفعاليتها التشغيلية (تقرير من النوع (٢)). وقد توفر تلك التقارير معلومات للمراجع عند توصله إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. ومع ذلك، فإن استخدام المراجع لتلك التقارير كأدلة لمراجعة بشأن تصميم أو تطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو بشأن فعاليتها التشغيلية، ليس من الأهداف التي يرمي إليها هذا المعيار، ومن ثم، فإنه لا يشتمل على متطلبات للتعامل مع هذا الأمر.

فهم أنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة

١٢/٣/٦ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة عن طريق التعرف على أدوات الرقابة الموضحة أدناه التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. وفيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في الفقرات (أ) — (هـ) أدناه، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات، فضلاً عن الاستفسار، لتقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية وأنها قد تم تطبيقها:

- (أ) أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حُدِّد أنها مخاطر مهمة؛
- (ب) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة؛
- (ج) أدوات الرقابة، إن وجدت، التي يخطط المراجع لاختبار فعاليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهها، بما في ذلك تلك الأدوات التي تواجه المخاطر التي لا تكفي الإجراءات الأساس بمفردها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها؛
- (د) أدوات الرقابة، إن وجدت، التي تتعلق بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، والمعاملات والترتيبات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
- (هـ) أدوات الرقابة، إن وجدت، في الفقرات (أ) إلى (د) في المنشأة المستفيدة التي تتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، بما فيها تلك التي تُطبَّق على المعاملات التي تقوم بمعالجتها المنشأة الخدمية.

يستلزم الفهم المطلوب من المراجع لأنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة التعرف على أدوات رقابة خاصة، بما يناسب ظروف المنشأة، وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها. ويشتمل تقويم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، أو ما إذا كانت مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى، وتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها.

ويساعد هذا المراجع في فهم منهج الإدارة لمواجهة مخاطر معينة، ومن ثم، يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب لهذه المخاطر حتى عندما لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها.

من المتوقع أن يتم التعرف على أدوات الرقابة على قيود اليومية في جميع المراجعات لأن طريقة دمج المنشأة للمعلومات الناتجة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام تنطوي في العادة على استخدام قيود اليومية، سواء كانت قيوداً نمطية أو غير نمطية، أو آلية أو يدوية. وقد يتباين مدى التعرف على أدوات الرقابة الأخرى بناءً على طبيعة المنشأة والمنهج الذي يخطط المراجع أن ينفذ به إجراءات المراجعة الإضافية. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون نظام معلومات المنشأة معقداً وقد لا ينوي المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفضلاً عن ذلك، يُحتمل ألا يكون المراجع قد تعرف على أي مخاطر مهمة أو أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهرية 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.

الأطراف ذات العلاقة

من المرجح أن تكون أدوات الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً 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 ربما 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 المتاحة ذات الصلة.

١٣/٣/٦ فيما يخص أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في الفقرة ١٢/٣/٦، يجب على المراجع:

- (أ) التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والتعرف على تلك المخاطر ذات العلاقة؛
- (ب) التعرف على أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات التي تستجيب لتلك المخاطر التي تم التعرف عليها؛
- (ج) عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسارات، تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها مصممة بفاعلية وأنها قد تم تطبيقها.

يشمل فهم المراجع لآلية إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (وهو ما قد يتم التوصل إليه عن طريق تنفيذ إجراءات التتبع) بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بمسارات تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات. ويُعزى هذا إلى أن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات (أي قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات).

ويختلف مدى فهم المراجع لآليات تقنية المعلومات، بما في ذلك مدى وجود أدوات تطبقها 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، ومداهما. وسيختلف أيضاً عدد تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناءً على هذه العوامل. وتدعم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات.

أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١٤/٣/٦ يجب على المراجع تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على واحد أو أكثر من أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي هذه الحالة، ما إذا كانت أوجه القصور تلك تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة.

عند فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، قد يحدد المراجع أن بعض سياسات أو إجراءات المنشأة لا تناسب طبيعة المنشأة وظروفها. وقد يكون مثل هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية. وإذا قام المراجع بالتعرف على واحد أو

أكثر من أوجه القصور، فإنه قد ينظر في تأثير ذلك على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها وعلى تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

ويستخدم المراجع الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

٤/٦ التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها لتحديد 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 بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.

١/٤/٦ يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على:

- (أ) مستوى القوائم المالية. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على المخاطر على مستوى الإقرارات والنظر في طبيعة ومدى التأثير المنتشر للمخاطر التي تم التعرف عليها على القوائم المالية؛
- (ب) مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع:
 - (١) تحديد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة؛
 - (٢) تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات عن طريق تقييم احتمالية التحريف وحجمه.

المخاطر على مستوى القوائم المالية

تشير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهرية التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة مخاطر تتعلق بإقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة).

المخاطر على مستوى الإقرارات

عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وينص الملحق الخامس على الإقرارات التي قد يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات على مستوى الإقرارات. ويكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما إقراراً ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها. ويتم تحديد ما إذا كان الإقرار إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي، الخطر الملازم) ويستند ذلك إلى نظر المراجع في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث (أي الاحتمالية)، وأن تكون جوهرية في حال حدوثها (أي الحجم). وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة هي تلك التي يوجد لها إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة. ويوفر تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

تقييم الخطر الملازم

يُعد تقييم الخطر الملازم لخطر تحريف جوهرية معين على مستوى الإقرارات أمراً خاضعاً للحكم المهني ضمن مدى معين، من منخفض إلى مرتفع، على نطاق الخطر الملازم.

وعند تقييم الخطر الملازم، يستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية التحريف وحجمه على نطاق الخطر الملازم. وقد يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر الملازم ضمن هذا المدى بناءً على طبيعة المنشأة أو حجمها أو ظروفها، ويُراعى في ذلك تقييم احتمالية التحريف وحجمه.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

وعند النظر في احتمالية التحريف، ينظر المراجع في إمكانية حدوث التحريف. وعند 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 طبيعتها أو حجمها أو ظروفها).

وعند تقييم الخطر الملازم، قد تشمل العوامل التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق والتي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف:

- التعقيد؛ أو
- عدم الموضوعية؛ أو
- التغيير؛ أو
- عدم التأكد (فيما يخص التقديرات المحاسبية يُقصد بذلك عدم التأكد المحيط بالتقدير)؛ أو
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم.

وقد ينشأ عن وجود هذه العوامل ارتفاع الخطر الملازم وقد يكون ذلك مؤشراً على أن معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً ليس مناسباً للمراجعة.

وعندما تتعلق مخاطر التحريف الجوهرية بصورة أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل، ويكون من المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية عندئذ على مستوى القوائم المالية. وعند تقييم الخطر على مستوى الإقرارات، ينظر المراجع في مدى تأثير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، تكون نتائج مناقشات فريق الارتباط وأي استفسارات تتعلق بالغش والاستمرارية من الأمور ذات الصلة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

عند ممارسة الحكم المرن فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الجوهرية، يمكن أن يأخذ المراجعون في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجيهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

٢/٤/٦ عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر.

عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها، قد ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم التعرف على علاقات غير معتادة أو غير متوقعة أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك التي تتعلق بحسابات الإيرادات.

وقد يكون افتراض وجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع، بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهرية بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حال وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن تأجير عقار واحد.

٣/٤/٦ عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتعلق بتقدير محاسبي وما يتعلق به من إفصاحات على مستوى الإقرارات، يجب على المراجع أن ينظر في مدى خضوع التقدير المحاسبي لعدم التأكد المحيط بالتقدير، ومدى تأثير ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو التغيير أو تحيز الإدارة:

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة؛

(ب) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات.

٤/٤/٦ يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة يُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، خطراً مهماً.

يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهرية يقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، مما يجعله من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٦/٤/٦. وسيختلف مدى قرب المخاطر من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم من منشأة لأخرى، وليس بالضرورة أن تظل المخاطر القريبة من الطرف الأعلى هي نفسها للمنشأة الواحدة في كل فترة. وقد يعتمد ذلك على طبيعة وظروف المنشأة التي يتم تقييم الخطر لها.

٥/٤/٦ يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت المخاطر المقيّمة التي ترتبط بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والمخاطر المقيّمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، تُعد مخاطر مهمة.

٦/٤/٦ يجب على المراجع التعامل مع ما يلي على أنها مخاطر مهمة:

(أ) خطر التحريف الجوهرية من تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة؛ أو

(ب) أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهرية بسبب الغش، بما في ذلك المخاطر التي يتعرف عليها المراجع وفقاً للفقرة ٢/٤/٦؛ أو

(ج) المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.

على الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذا الخطر موجود في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإنه يعد خطر تحريف جوهرية بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

تقييم خطر الرقابة

٧/٤/٦ يجب على المراجع تقييم خطر الرقابة إذا:

(أ) حدد المراجع أن الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات؛ أو

(ب) كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

وبخلاف ذلك، يكون خطر التحريف الجوهرية المقيّم هو نفسه تقييم الخطر الملازم.

تستند خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، وهذا يشكل الأساس الذي سينبني عليه تقييم المراجع لخطر الرقابة.

ويستند التوقع المبدئي للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى تقويم المراجع لتصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في الفقرتين ١٢/٣/٦ و ١٣/٣/٦ (ب)، وإلى تحديد المراجع لتطبيقها. وعقب قيام المراجع باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً للجزء ٧، سيكون 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.

ويمكن أن يقيّم المراجع خطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها، ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة. 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 الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

وعندما 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 قدر كبير من المعلومات الخاصة بالمنشأة، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، بصورة إلكترونية فقط. وفي مثل تلك الحالات:

- يعتمد في الغالب مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة 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.

تقويم إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها وإعادة النظر في تقييم المخاطر

٨/٤/٦ يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع النظر في جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة.

٩/٤/٦ قد يتغير تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة نتيجة للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المراجع على أدلة مراجعة من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، وتبين أن أيّاً 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.

١٠/٤/٦ يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

في حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بتقييم المخاطر، قد يلزم إعادة النظر في تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى.

٥/٦ تقويم مدى مناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

١/٥/٦ استناداً إلى الإجراءات المنفذة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تقويم ما إذا كان معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً لا يزال مناسباً لطبيعة وظروف المنشأة قيد المراجعة.

قد يتغير القرار الأصلي للمراجع باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً نتيجة الحصول على معلومات جديدة أو أدلة مراجعة إضافية عند تنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. وفي الظروف التي يتم الحصول فيها على أدلة مراجعة، أو معلومات جديدة، تتناقض مع القرار الأصلي للمراجع باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يلزم المراجع أن يغير قراره الأصلي باستخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وأن يتحول إلى استخدام المعايير الدولية للمراجعة أو أي معايير أخرى منطبقة حسب مقتضى الحال.

٦/٦ متطلبات الاتصال الخاصة

١/٦/٦ يجب على المراجع إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بالمخاطر المهمة التي تعرف عليها.

٧/٦ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

وقد يكون شكل ومدى التوثيق المتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها بسيطاً وموجزاً نسبياً، ويتأثر ذلك بما يلي:

- طبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها ونظام راقبتها الداخلية.
- مدى توفر المعلومات من المنشأة.
- منهجية المراجعة والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

ومن غير الضروري توثيق كامل الفهم الذي توصل إليه المراجع للمنشأة والأمور المرتبطة بها، وإنما تُطبَّق المبادئ الواردة في الجزء ٤/٢ والأمور المذكورة أدناه.

١/٧/٦ يجب على المراجع أن يُضمّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة:

- (أ) العناصر الرئيسية للفهم الذي تم التوصل إليه بشأن كلٍ من جوانب المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والإجراءات التي تم تنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها؛
- (ب) أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها (بما في ذلك التغييرات عن الفترة السابقة) وطبيعة العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- (ج) مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، بما في ذلك المخاطر بسبب الغش، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومبررات الأحكام المهمة المتخذة؛
- (د) في حال الاقتضاء، أسباب الاستنتاج بأنه لا توجد مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات؛
- (هـ) أدوات الرقابة الموضحة في الفقرتين ١٢/٣/٦ و ١٣/٣/٦ وتقييم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية وتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها؛
- (و) فيما يخص التقديرات المحاسبية، العناصر الرئيسية في فهم المراجع للتقديرات المحاسبية، بما في ذلك أدوات الرقابة حسب مقتضى الحال، والرابط بين مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة وإجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع، وأي مؤشرات على تحيز الإدارة وكيفية مواجهتها.

٢/٧/٦ يجب على المراجع توثيق أساس التقييم المتعلق بما إذا كان معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً لا يزال مناسباً لطبيعة وظروف المنشأة قيد المراجعة.

٧. الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

محتوى هذا الجزء

يتعلق محتوى الجزء ٧ بما يلي:

- تصميم وتطبيق الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية؛
- تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات (أي تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية). وتشمل الإجراءات الإضافية الإجراءات الأساس (اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس) واختبارات أدوات الرقابة (حسب مقتضى الحال)، ويتطرق هذا الجزء بالتفصيل لهذه الإجراءات؛
- إجراءات لموضوعات خاصة عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة.

نطاق هذا الجزء

ينص هذا الجزء على المتطلبات الخاصة للحصول على أدلة المراجعة من خلال الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة. وينص الجزء ٢ أيضاً على المتطلبات العامة لأدلة المراجعة. وأثناء الالتزام بمتطلبات هذا الجزء، قد يجد المراجع أنه من المفيد الرجوع إلى الموضوعات الآتية التي تتناول أموراً ذات صلة:

- الغش – انظر الجزء ٥/١.
- الأنظمة واللوائح – انظر الجزء ٦/١.
- الأطراف ذات العلاقة – انظر الجزء ٧/١.
- المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة – انظر الجزء ٣/٢.

١/٧ الأهداف

١/١/٧ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، من خلال تصميم الاستجابات، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر؛
- (ب) الاستجابة بشكل مناسب لمخاطر التحريف الجوهرى الناشئة عن الغش أو شبهة الغش؛
- (ج) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية وما يتعلق به من إفصاحات؛
- (د) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها.

٢/٧ إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية

١/٢/٧ يجب على المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، سواء كانت بسبب غش أو خطأ.

تستند الاستجابات العامة للمراجع على مستوى القوائم المالية، على سبيل المثال إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة أو إجراء تعديلات على الموارد التي تم تخصيصها أو الاستعانة بالخبراء، إلى تلك المخاطر التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل. وقد تشمل هذه المخاطر، على سبيل المثال، المخاطر الناشئة عن الصناعة أو العوامل التنظيمية وغيرها من العوامل

الخارجية أو الأمور التي تتعلق عموماً بأساس المحاسبة الخاص بالمنشأة أو بسياساتها المحاسبية.

وتتأثر أيضاً الاستجابات العامة للمراجع، بصفة خاصة، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وتوفر بيئة الرقابة أساساً عاماً لعمل الجوانب الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وبالرغم من أن بيئة الرقابة لا تمنع التحريفات، أو لا تكتشفها وتصحيحها، بشكل مباشر، فإنها قد تؤثر على مدى فاعلية أدوات الرقابة الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. ولهذا، فقد تتيح بيئة الرقابة الفعالة للمراجع أن يضع قدراً أكبر من الثقة في الرقابة الداخلية وفي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدّة داخل المنشأة.

وفي المقابل، يكون لأوجه القصور التي يتم التعرف عليها في بيئة الرقابة عند التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة تأثير معاكس وقد تؤدي إلى ضرورة الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس. وتؤثر أيضاً بيئة الرقابة الضعيفة في العمل الذي قد يتم تنفيذه في الفترات الأولية.

٢/٢/٧ عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

- (أ) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛
- (ب) إدخال عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

قد يتحقق إدخال عنصر المفاجأة، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تنفيذ الإجراءات الأساس على أرصدة حسابات 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.
- تنفيذ إجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط

٣/٢/٧ عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع تحديد العاملين والإشراف عليهم مع مراعاة معارف ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستوكل إليهم المسؤوليات المهمة في الارتباط وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط.

٣/٧ إجراءات المراجعة استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات

١/٣/٧ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهم للمخاطر، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.

تتألف إجراءات المراجعة الإضافية من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس. وقد يختار المراجع تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو قد تكون هذه الاختبارات من الضروري تنفيذها في ظروف خاصة (انظر الفقرة ٢/٣/٧ (د)). وتشمل الإجراءات الأساس اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

وتستجيب إجراءات المراجعة الإضافية لخطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه على مستوى الإقرارات، وتوفر رابطاً واضحاً بين الإجراءات الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر. وإذا كانت مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها تُعزى إلى مخاطر للغش على مستوى الإقرارات، فقد يلزم تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها أو الحصول على المزيد من المعلومات المؤيدة.

ولا يلزم المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عندما يتم تقييم خطر التحريف الجوهرى بأنه دون المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٤/٣/٧، فإنه بغض النظر عن الخطر الذي تم تقييمه، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.

٢/٣/٧ عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية، يجب على المراجع:

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

(١) احتمالية التحريف وحجمه بسبب خصائص فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم (أي الخطر الملازم)؛

(٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي تواجه خطر التحريفات الجوهرية (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (في حال تخطيط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر؛

(ج) عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛

(د) إذا كان المراجع ينوي اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة أو عندما لا تستطيع الإجراءات الأساس أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.

في بعض المراجعات، قد لا يستطيع المراجع التعرف على العديد من أدوات الرقابة، أو قد يكون مدى التوثيق الذي أعدته المنشأة لوجود تلك الأدوات أو عملها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأجدى أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة إضافية تتألف في المقام الأول من الإجراءات الأساس.

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

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

٣/٣/٧ عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد الوسائل الخاصة باختيار بنود الاختبار التي تكون فعالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة.

عند اختيار البنود لأجل اختبارها، تتطلب الفقرة ١/٣/٢ من المراجع تحديد مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛ ويُعد الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. والوسائل المتاحة للمراجع عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها هي اختيار جميع البنود (التحقق التام) واختيار بنود معينة واستخدام العينات في المراجعة.

اختبارات أدوات الرقابة

٤/٣/٧ عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(أ) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال الفترة:

(ب) الاتساق في تطبيقها؛

(ج) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها.

٥/٣/٧ يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، فيجب عليه النظر فيما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة.

٦/٣/٧ يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الفترة الزمنية، أو على مدى الفترة، التي ينوي الاعتماد خلالها على تلك الأدوات من أجل توفير أساس مناسب لذلك الاعتماد.

٧/٣/٧ إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في الفترة الأولية، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن أي تغيرات مهمة لاحقة وتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية.

٨/٣/٧ في حال عزم المراجع على استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترات سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه:

(أ) النظر فيما يلي:

(١) فاعلية نظام الرقابة الداخلية؛

(٢) المخاطر الناشئة عن خصائص أداة الرقابة (على سبيل المثال، يدوية أو آلية)؛

(٣) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛

(٤) فاعلية أداة الرقابة وتطبيق المنشأة لها؛

(٥) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب تغير الظروف؛

(٦) خطر التحريف الجوهرى ومدى الاعتماد المخطط له على أداة الرقابة؛

(ب) 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. وإذا كانت هناك تغييرات مهمة قد حدثت، فيجب على المراجع اختبار أداة الرقابة في الفترة الحالية، وإلا فإنه يتم اختبارها مرة واحدة كل ثلاث مراجعات.

٩/٣/٧ إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على أداة رقابة تُعد أداة رقابة مطبقة على خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأداة في الفترة الحالية.

١٠/٣/٧ عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالإقرار قيد الاختبار.

١١/٣/٧ في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يجب على المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

(ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو

(ج) مخاطر التحريف الجوهرى يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساس.

١٢/٣/٧ يجب أن تشمل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على إجراءات أساس تستجيب بصفة خاصة للمخاطر المهمة. وعندما تتألف الاستجابة المتبعة لمواجهة خطر مهم من الإجراءات الأساس وحدها، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.

١٣/٣/٧ يجب أن تشمل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على إجراءات مراجعة تتعلق بألية إقفال القوائم المالية، بما في ذلك:

(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.

١٤/٣/٧ بغض النظر عن المخاطر التي تم تقييمها، يجب تنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.

تتطلب الفقرة ١/٣/٧ من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. ولهذا، فإنه ربما يكون قد تم تنفيذ إجراءات أساس بالفعل لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

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

١٥/٣/٧ إذا كان المراجع قد نفذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب عليه 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، توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة، إذا حدد المراجع كفاية تلك الإجراءات.

الإجراءات التحليلية الأساس

١٦/٣/٧ إذا استخدم المراجع الإجراءات التحليلية الأساس للحصول على أدلة المراجعة، فيجب عليه:

(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراء التحليلي الأساس لغرض الاختبار والإقرار قيد النظر؛

(ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛

(ج) وضع توقعات للمبالغ أو النسب المسجلة وتقويم ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية؛

(د) تحديد مبلغ أي فروقات يمكن قبولها بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة دون الحاجة إلى إجراء المزيد من التحري؛

(هـ) التحري عن التقلبات أو العلاقات التي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمبالغ كبيرة عن طريق الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

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 توقع أن 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 لمدى فاعلية هذا الإجراء في اكتشاف التحريفات التي قد تتسبب، بمفردها أو عند اقترانها بغيرها، في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري.

ويتأثر تحديد المراجع للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري بالأهمية النسبية، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. وكلما زاد الخطر المقيّم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لأجل بلوغ المستوى المنشود من الأدلة المقنعة.

الأدوات والأساليب الآلية

يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية باستخدام عدد من الأدوات أو الأساليب، التي قد تكون أدوات أو أساليب آلية أيضاً. وقد يخلق تطور التقنية، وما واكبه من ارتفاع في عدد وأشكال مصادر البيانات، المزيد من الفرص التي تتيح للمراجع استخدام الأدوات والأساليب الآلية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس.

وهناك عدد لا حصر له من مصادر المعلومات المتاحة للمراجع (على سبيل المثال، وسائل التواصل الاجتماعي، ومصادر المعلومات المجانية)، وبعضها أفضل من غيرها في إمكانية الاعتماد عليها. ويتيح استخدام الأدوات والأساليب الآلية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس للمراجع تضمين معلومات من مصادر كثيرة، من داخل المنشأة وخارجها، إضافة إلى استخدام كميات كبيرة جداً من البيانات في التحليلات. ومع ذلك، لا تتغير مسؤولية المراجع عن التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية الأساس.

العينات في المراجعة

١٧/٣/٧ في حال استخدام المراجع لأسلوب العينات في المراجعة عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة كوسيلة لاختيار البنود لأجل اختبارها، فيجب على المراجع:

- (أ) مراعاة الغرض من إجراءات المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة.
- (ب) تحديد حجم العينة بما يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
- (ج) اختيار البنود بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها.
- (د) تنفيذ إجراءات المراجعة، المناسبة للغرض، على كل بند تم اختياره. وإذا كان الإجراء غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. وإذا 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).
- (هـ) التحري عن طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات يتم تحديدها وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى.

تصميم العينة

عند تصميم عينة المراجعة، قد تشمل اعتبارات المراجع:

- الغرض من الاختبار، ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه، والبنود التي سيتم اختيارها للوفاء بالغرض، والإقرار قيد التعامل.
- طبيعة أدلة المراجعة المنشودة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة مما يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة.

وقد تشمل اعتبارات المراجع فيما يتعلق بخصائص مجتمع العينة:

- ما إذا كان مجتمع البنود التي سيتم اختبارها مناسباً لتحقيق أهداف الاختبار. فأسلوب العينات في المراجعة لن يتعرف على البنود غير المُضمَّنة بالفعل في مجتمع العينة أو لن يقوم باختبارها. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام عينة من أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل لاختبار وجود تلك المبالغ، ولكن مجتمع العينة ذلك لن يكون مناسباً لاختبار اكتمال المبالغ المستحقة التحصيل.
- حجم مجتمع العينة. في بعض الحالات، لا يجوز استخلاص استنتاج إحصائي إذا كان مجتمع العينة أصغر من أن تؤخذ منه عينة.

ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إما باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة. ويمكن استخلاص الاستنتاجات الإحصائية من العينات الإحصائية. وقد تُستخدم العينات غير الإحصائية مع إجراءات مراجعة أخرى تتناول نفس الإقرار.

حجم العينة

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. ويشتمل الملحق السادس على أمثلة للعوامل التي تؤثر على حجم العينة عند اختبار أدوات الرقابة واختبار التفاصيل.

اختيار البنود لاختبارها

في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختيارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ومن المهم أن يختار المراجع عينة ممثلة، حتى يتجنب التحيز، عن طريق اختيار بنود للعينة تحظى بالخصائص النموذجية لمجتمع العينة. وتتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم.

١٨/٣/٧ في الظروف النادرة للغاية التي يرى فيها المراجع أن التحريف أو الانحراف المكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، يجب على المراجع 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.

١٩/٣/٧ فيما يخص اختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة.

التحريفات التي حدد أنها حالة شاذة لا يلزم تعميمها عبر بقية مجتمع العينة.

٢٠/٣/٧ يجب على المراجع تقويم:

(أ) نتائج العينة؛

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختبارها.

لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي ارتفاع معدل انحراف العينة على نحو غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهرى المُقِيم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. وفيما يخص اختبارات التفاصيل، قد يؤدي التحريف المرتفع على نحو غير متوقع في أحد المبالغ في العينة إلى اعتقاد المراجع بأن فئة المعاملات أو رصيد الحساب محرف بشكل جوهري، في حال عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود أي تحريف جوهري. وفي حالة اختبارات التفاصيل أيضاً، يُعد التحريف المُعَمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من المراجع للتحريف في مجتمع العينة.

وإذا توصل المراجع إلى أن استخدام العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختبارها، 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 بأفضل ما يحقق التأكيد المطلوب. وعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم المراجع بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساس ذات الصلة.

المصادقات الخارجية

٢١/٣/٧ يجب على المراجع النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن الإجراءات الأساس.

تُعد إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة في كثير من الأحيان عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكنها لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. وعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة وأطراف أخرى. ويمكن أيضاً تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود ظروف معينة.

٢٢/٣/٧ عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المراجع أن يراقب على:

- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو سيتم طلبها واختيار الطرف المناسب للقيام بالمصادقة؛
 - (ب) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أنها مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرة؛
 - (ج) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة عند الاقتضاء، إلى الطرف القائم بالمصادقة.
- ٢٣/٣/٧ في حال رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، يجب 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؛
- (ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛
- (ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

٢٤/٣/٧ إذا خلاص 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 الاتصال بالملكفين بالحوكمة. ويجب على المراجع أيضاً تحديد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه.^{١٤}

٢٥/٣/٧ إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب المصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. وإذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يُمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهرية ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

٢٦/٣/٧ في حالة عدم الرد، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

٢٧/٣/٧ يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تُعد مؤشراً على وجود تحريفات.

٢٨/٣/٧ يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، إن وجدت، توفر أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

^{١٤} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٤/٥/٩.

تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن:

- مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية؛
- ما إذا كان يوجد 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.

١٥/٤/٧ يجب على المراجع تقييم تقيييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{١٥}

وفقاً لمتطلبات هذا الجزء، يلزم المراجع تقييم تقيييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي حالات عديدة، يُحتمل ألا تكون إدارة المنشآت الأقل تعقيداً قد أعدت تقييماً تفصيلياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال وبالآفاق المستقبلية المتوقعة. وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب إجراء نقاش مع الإدارة حول تمويل المنشأة على المدى المتوسط والطويل، بشرط إمكانية تأييد خطط الإدارة بما يكفي من الأدلة المستندية واتساقها مع فهم المراجع للمنشأة. ولذلك، يمكن أن يتحقق تقييم المراجع للاستمرارية، على سبيل المثال، بالمناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة.

وغالباً ما يكون استمرار الدعم المقدم من المدراء المالكين مهماً لقدرة المنشآت الأقل تعقيداً على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يكون الجانب الأكبر من تمويل المنشأة الأقل تعقيداً عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذا التمويل. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم المراجع بتقييم قدرة المدير المالك على الوفاء بالتزامه بموجب ترتيب الدعم. وإضافة لذلك، قد يطلب المراجع مصادقة مكتوبة بشأن الشروط والأحكام المرتبطة بهذا الدعم ونية المدير المالك أو فهمه.

٢٤/٧ عند تقييم تقيييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع:

(أ) تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة، وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كانت تلك الفترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية، يجب على المراجع مطالبة الإدارة بإطالة الفترة. وفي حال عدم قيام الإدارة بإجراء التقييم أو عدم إطالة فترته، يجب على المراجع أن ينظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقريره.^{١٦}

(ب) النظر فيما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

يظل المراجع منتبهاً أيضاً لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم التي استخدمتها الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. وكلما بُعد أجل تلك الأحداث أو الظروف، لزم أن تكون قضايا الاستمرارية ذات أهمية أكبر قبل أن يتخذ المراجع المزيد من التصرفات.

٣٤/٧ 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.

٤٤/٧ في حال تحديد أحداث 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 عدم تأكد جوهري من خلال تنفيذ المزيد من الإجراءات، مع مراعاة العوامل المخففة. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

^{١٥} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٧/٥/٩.

^{١٦} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٠/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- (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 تُحسّن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.
- (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:
- (١) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ؛
- (٢) 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.

يكون عدم التأكد جوهرياً عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حداً يستلزم، بحسب الحكم المهني للمراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية فيما يخص أطر العرض العادل، أو لضمان خلو القوائم المالية من التضليل فيما يخص أطر الالتزام.

٥/٤/٧ في حال التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية من جانب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، يجب على المراجع الاستفسار عن أسباب هذا التأخير. وإذا اعتقد المراجع أن التأخير قد يكون مرتبطاً بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة حسب الضرورة، إضافة إلى مراعاة تأثير ذلك على استنتاج المراجع فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري.

تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٦/٤/٧ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لأجل ما يلي:

- (أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية اليدوية والآلية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية، بما في ذلك:
- (١) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛
- (٢) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛
- (٣) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.
- (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 جوهري بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:
- (١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات كل منها على حدة معقولة، مما قد يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛
- (٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة المنعكس أثرها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- (ج) فيما يخص المعاملات المهمة غير المعتادة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، 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 للتستر على اختلاسي للأصول.

(د) الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا لم تكن قد تم مواجهتها بالفعل عن طريق الفقرات (أ) إلى (ج).

على الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذا الخطر موجود في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإنه يعد خطر تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

وغالبا 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 في كلا الوقتين، أو عن طريق قيام الإدارة بإجراء تعديلات على مبالغ مقرر عنها في القوائم المالية مع عدم إظهار ذلك في قيود اليومية، على سبيل المثال من خلال عمليات إعادة التصنيف.

الأدوات والأساليب الآلية

في نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفاتر الأستاذ ودفاتر اليومية والوثائق الداعمة. وعند استخدام 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 الأدوات والأساليب الآلية.

الأطراف ذات العلاقة

٧/٤/٧ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الفحص المادي لما يلي:

(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.

٨/٤/٧ إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٩/٤/٧ إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة:

(١) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً لكي يقوم المراجع بإجراء تقييم إضافي لها؛

(٢) 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؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛

(ج) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛

(د) تقييم الأثار المترتبة التي تلحق المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من جانب الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف

اعتبارات عند وجود أعضاء في فريق الارتباط إلى جانب الشريك المسؤول عن الارتباط ١٠/٤/٧ إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة.

١١/٤/٧ فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:

(أ) إجراء فحص مادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقييم ما يلي:

(١) ما إذا كان المبرر التجاري للمعاملات (أو عدم وجوده) يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش أو للتستر على اختلاص للأصول؛

(٢) ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة عنها، وتم عرضها والإفصاح عنها، بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الحصول على أدلة مراجعة على أن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب.

١٢/٤/٧ إذا حدد المراجع وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، فيجب عليه الاستفسار من الإدارة عن طبيعة هذه المعاملات وعن احتمال وجود أطراف ذات علاقة مشاركة فيها.

١٣/٤/٧ إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار.

التقديرات المحاسبية

١٤/٤/٧ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، بما في ذلك للإفصاحات ذات العلاقة.

١٥/٤/٧ يجب أن تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على واحد أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة ١٦/٤/٧).

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات ١٧/٤/٧-١٨/٤/٧).

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرة ١٩/٤/٧).

نظراً لطبيعة العديد من التقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشآت الأقل تعقيداً، فإن الناتج النهائي للتقدير المحاسبي قد يصبح معروفاً قبل تاريخ تقرير المراجع. وفي هذه الظروف، قد توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيمة. ولكن فيما يخص بعض التقديرات المحاسبية، قد لا توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً أو محرفاً (على سبيل المثال، عندما لا تتطور الأحداث أو الحالات إلا على مدى فترة ممتدة). وفي هذه الظروف، تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على المنهج المذكور في الفقرة (ب) أو (ج).

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

١٦/٤/٧ عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

المراجع، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة تقع بين الحدث وتاريخ القياس مما قد يؤثر على ملاءمة تلك الأدلة.

اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي

١٧/٤/٧ عند اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت:

- (أ) الطريقة المختارة مناسبة؛
- (ب) الافتراضات المهمة والبيانات متسقة ومناسبة، وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامتها أثناء تطبيق الطريقة؛
- (ج) التغييرات عن الفترات السابقة في الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات تغييرات مناسبة؛
- (د) الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة؛
- (هـ) الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، فإن تحيز الإدارة يُعدّ غشاً بطبيعته؛
- (و) البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛
- (ز) العمليات الحسابية دقيقة حسابياً وما إذا كانت الاجتهادات قد تم تطبيقها على نحو متسق.

الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات

قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبررات الإدارة لاختيار الطريقة والافتراضات والبيانات؛
- ما إذا كانت الطريقة والافتراضات والبيانات 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 اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو 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.
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بدرجة كبيرة، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات.
- ما إذا كانت الافتراضات المهمة غير متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

١٨/٤/٧ يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة لفهم عدم التأكد المحيط بالتقدير وعلاج عدم التأكد المحيط بالتقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وإعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات. وعند عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات المناسبة، يجب على المراجع:

- (أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم التأكد المحيط بالتقدير أو علاجه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو عن طريق النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم التأكد المحيط بالتقدير؛

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم التأكد المحيط بالتقدير بدرجة كافية.

عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ واحد مقدر من بين النواتج المحتملة بدرجة معقولة أو عندما لا يتطلب الإطار إفصاحات خاصة، فإن ممارسة الإدارة للاجتهاد تُعد أحد الاعتبارات المهمة للمراجع بشأن مدى مناسبة المبلغ الواحد المقدر الذي تم اختياره وما يتعلق به من إفصاحات.

ومن بين الأمور التي قد تهم المراجع بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم التأكد المحيط بالتقدير، متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير محاسبي وتوضح طبيعة وقيود آلية إجراء التقدير؛
- تتناول المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد يشمل ذلك اجتهادات الإدارة المهمة أو الحساسة إضافة إلى الافتراضات المهمة المستشرفة للمستقبل أو غيرها من مصادر عدم التأكد المحيط بالتقدير.

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

١٩/٤/٧ عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة، يجب أن تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات مراجعة تهدف إلى ما يلي:

- (أ) تقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ب) تحديد أن المدى لا يتضمن سوى المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير المحاسبي وعلى الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير المحاسبي توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيما عندما يمكن تقدير هذا المبلغ بدرجة عالية من الدقة. ولا يعني المتطلب الذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى لا يتضمن سوى المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أنه يُتوقع من المراجع 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 معقولتان في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أيضاً معقولية المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين.

المخزون

٢٠/٤/٧ 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:
- (١) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعلي للمخزون؛
 - (٢) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛
 - (٣) الفحص المادي للمخزون؛
 - (٤) تنفيذ عمليات الجرد الاختباري؛
- (ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون؛

(ج) إذا كان الجرد الفعلي للمخزون قد تم في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، تنفيذ إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم.

٢١/٤/٧ إذا لم يحضر المراجع الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض الجرد الفعلي أو ملاحظته في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات التي تمت في الفترة المتخللة. وإذا 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 كان ذلك غير ممكن، فيجب عليه تحديد تأثير ذلك على تقرير المراجع.^{١٧}

قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً في بعض الحالات. وقد يُعزى ذلك لعوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، على سبيل المثال، عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع. غير أن مسألة المتاعب العامة أو الصعوبة أو الوقت أو التكاليف المترتبة لا تكفي لدعم قرار المراجع بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وحينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، فإن ثمة إجراءات مراجعة بديلة قد توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، مثل الفحص المادي لوثائق البيع اللاحق لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو تم شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون. 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، يتعين على المراجع تعديل الرأي في تقريره نتيجة لتقييد النطاق.

٢٢/٤/٧ 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 ذلك المخزون وحالته من خلال طلب المصادقة على الكميات والحالة، أو تنفيذ فحص مادي أو غيره من إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة.

الدعاوى القضائية والمطالبات

٢٣/٤/٧ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، بما في ذلك:

- (أ) الاستفسار من الإدارة، ومن غيرها من الأفراد داخل المنشأة حسب الاقتضاء، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛
- (ب) الفحص المادي لمحاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛
- (ج) الفحص المادي لحسابات المصروفات القضائية.

٢٤/٤/٧ 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 يتطلبها هذا المعيار، 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.^{١٨}

٢٥/٤/٧ يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره^{١٩} إذا:

(أ) رفضت الإدارة الإذن له للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو تم منعه من الرد؛

(ب) لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة.

^{١٧} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٥/٥/٩.

^{١٨} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٤/٥/٩.

^{١٩} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٦/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

٢٦/٤/٧ يجب على المراجع 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.^{٢٠}

٢٧/٤/٧ إذا أصبح المراجع على دراية بمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فيجب عليه:

- (أ) فهم الطبيعة والظروف، والحصول على أية معلومات أخرى لازمة لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية؛
- (ب) مناقشة عدم الالتزام مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛
- (ج) إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن شبهة عدم الالتزام، تقويم التأثير الذي يلحق رأيه بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- (د) تقويم الآثار المترتبة التي تلحق جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، ثم اتخاذ التصرف المناسب.^{٢١}

استخدام الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية

٢٨/٤/٧ إذا كانت المنشأة تستخدم خدمات تقدمها منشأة خدمية، يجب على المراجع:

- (أ) تحديد ما إذا كان يتوفر في المنشأة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة؛ وفي حال عدم توفر ذلك،
- (ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد ينظر المراجع في اتخاذ الإجراءات الآتية:

- الفحص المادي للسجلات والوثائق التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة؛
- الفحص المادي للسجلات والوثائق التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛
- الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية في الحالات التي تحتفظ فيها المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة خاصة بها للأرصدة والمعاملات.

استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة

٢٩/٤/٧ إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، فيجب على المراجع تقويم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة، مع مراعاة أهمية عمل ذلك الخبير لغرض المراجع.

قد تشمل الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة 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 المهمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام مثل تلك الافتراضات والطرق؛

^{٢٠} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٠/٥/٩.

^{٢١} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرات ١١/٥/٩ و ١٢/٥/٩ و ١٣/٥/٩.

- 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.

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

٣٠/٤/٧ عندما يحدد المراجع أنه سيستخدم عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم، يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير، بما في ذلك:

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛
 - (ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة التي استخدمها الخبير في ظل الظروف القائمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
 - (ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمله.
- ٣١/٤/٧ إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع الاتفاق على قيام ذلك الخبير بتنفيذ المزيد من العمل أو يجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف.

٥/٧ تجميع التحريفات

١/٥/٧ يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح.

التحريفات 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 إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالطبيعة أو الحجم أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بنداً أو أكثر يُعد تافهاً بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

٢/٥/٧ يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح جميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء المراجعة.

٣/٥/٧ إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المراجع، بالتحقق من فئة معاملات 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.

قد يُقدّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

٤/٥/٧ إذا اكتشف المراجع تحريفاً أثناء المراجعة، فيجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يشير إلى وجود غش. وفي حال وجود مثل هذا المؤشر، يجب على المراجع تحديد الآثار المترتبة على ذلك التي تلحق جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها وإمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة.

نظراً لأن الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط لارتكابه أو فرص متصورة للقيام به أو بعض التبريرات المنطقية لفعله، فمن غير المرجح أن تكون واقعة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات، مثل التحريفات المتعددة حتى وإن كان التأثير التراكمي لها ليس جوهرياً، قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.

٥/٥/٧ إذا اكتشف المراجع تحريفاً قد يكون ناتجاً عن غش، واشتبته في تورط الإدارة، فيجب عليه:

- (أ) إعادة تقويم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش واستجابات المراجع لها؛ أو
- (ب) النظر فيما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمال وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق.

تعتمد الآثار المترتبة على الغش، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على الظروف المحيطة بحدوثه. وعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا كانت الإدارة العليا متورطة فيه. وفي 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 لحدوث تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

٦/٥/٧ يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى إعادة النظر في نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها 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؛

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية.

٦/٧ متطلبات الاتصال الخاصة

١/٦/٧ يجب على المراجع أن يبلغ، في الوقت المناسب:

(أ) المكلفين بالحوكمة، كتابياً، بأوجه القصور المهمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة.

(ب) الإدارة:

(١) كتابياً، بالأمر التي تم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها (ما لم يكن الاتصال مباشرة بالإدارة غير مناسب في ظل الظروف القائمة)؛

(٢) بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها ولم يتم الإبلاغ بها ولكنها تحظى بما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة.

٢/٦/٧ فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة، يجب على المراجع تضمين وصف وشرح للأثر المحتمل لأوجه القصور، وما يكفي من المعلومات لفهم سياق الاتصال.

عند وصف السياق المحيط باتصال المراجع، قد يوضح المراجع ما يلي:

- أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛
- أن المراجعة اشتملت على النظر في 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؛
- 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.

٣/٦/٧ عند الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يجب على المراجع مراعاة ما إذا كانت هناك أي أمور يلزم الإبلاغ بها بشأن التقديرات المحاسبية. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع مراعاة ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهرية تتعلق بعدم تأكد محيط بالتقدير أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغيير أو تحيز الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

٧/٧ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

١/٧/٧ يجب على المراجع أن يُضَمِّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة:

- (أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية؛
 - (ب) علاقة الإجراءات التي تم تنفيذها بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛
 - (ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت غير واضحة؛
 - (د) نتائج إجراءات المراجعة التي تم تصميمها لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة؛
 - (هـ) جميع التحريفات المُجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها؛
 - (و) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على أدوات الرقابة التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- ٢/٧/٧ عندما يكون السبب في خطر التحريف الجوهرية المقيّم هو الغش، فيجب أن يشمل توثيق المراجع الاستجابة الخاصة للغش.
- ٣/٧/٧ عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه توثيق:
- (أ) نتائج المناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، وغيرهم؛ بما في ذلك كيفية الاستجابة لهذا الأمر؛
 - (ب) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذا الأمر.
- ٤/٧/٧ فيما يخص التقديرات المحاسبية، يجب على المراجع توثيق 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.

٨. تكوين الاستنتاجات

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٨ على المتطلبات الخاصة بما يلي:

- تقويم التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم اكتشافها أثناء المراجعة.
- تقويم الأحداث اللاحقة.
- أنشطة الاستنتاج، بما في ذلك التقويمات ذات العلاقة.
- تكوين الاستنتاجات بشأن الاستمرارية وما يتعلق بها من إفصاحات.
- الحصول على الإفادات المكتوبة وتنفيذ الإجراءات التحليلية الاستنتاجية.

نطاق هذا الجزء

ستشكل التقويمات التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها الأساس لرأي المراجع الذي سيتم تناوله في الجزء ٩.

١/٨ الأهداف

١/١/٨ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير أي تحريفات غير مصححة على القوائم المالية؛
- (ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكيد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛
- (ج) التوصل إلى استنتاج بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل الأساس لرأي المراجع.

٢/٨ تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

- ١/٢/٨ إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب الإدارة في عدم إجراء التصحيحات ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.
- ٢/٢/٨ قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة.
- ٣/٢/٨ يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهريّة، كل منها على حدة أو في مجملها، عن طريق النظر فيما يلي:
 - (أ) طبيعة وحجم التحريفات، بالمقارنة مع كل من فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة والقوائم المالية ككل، والظروف المحيطة بحدوثها؛
 - (ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بفترة سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل.

٣/٨ الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام

- ١/٣/٨ يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعد عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة، وللتعرف على أي مؤشرات على وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش لم يتم التعرف عليها في السابق.

٢/٣/٨ يجب على المراجع التحري عن التقلبات أو العلاقات التي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، عن طريق الاستفسار من الإدارة وتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

٤/٨ الأحداث اللاحقة

قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقرير المالي إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص. وتحدد تلك الأطر عادةً نوعين من الأحداث:

- الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛
- الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة التي سبق تطبيقها استنتاجات مُرضية.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع

١/٤/٨ يجب على المراجع تنفيذ 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.

٢/٤/٨ يجب على المراجع تنفيذ تلك الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١/٤/٨ للفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المراجع، أو أقرب تاريخ له ممكن عملياً، بما في ذلك:

- (أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.
- (ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عما إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.
- (ج) قراءة محاضر اجتماعات الملاك والإدارة والمكلفين بالحوكمة التي عُقدت بعد تاريخ الميزانية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي لا تتوفر لها محاضر حتى الآن.
- (د) قراءة المعلومات المالية الشهرية أو الربع سنوية الخاصة بالمنشأة، إن وجدت.

٣/٤/٨ إذا حدد المراجع عند تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين ١/٤/٨ و ٢/٤/٨ أحداثاً تتطلب تعديلات أو إفصاحات في القوائم المالية للالتزام بإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسب في القوائم المالية.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

٤/٤/٨ لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإذا أصبح المراجع على دراية بحقائق أو أحداث ربما كانت ستتسبب في تعديل المراجع لتقريره فيما لو كانت تلك الحقائق أو الأحداث معروفة لدى المراجع في تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار القوائم المالية، فيجب على المراجع مناقشة ذلك مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كانت كذلك، فإنه يستفسر عن الكيفية التي تعتمز الإدارة معالجة الأمر بها.

٥/٤/٨ إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل، بما في ذلك تمديد إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها حتى تاريخ تقرير المراجع الجديد وتقديم تقرير مراجع جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

٦/٤/٨ في الدول التي لا تكون الإدارة مطالبة فيها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدلة، لا يلزم المراجع تقديم تقرير محدث أو جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل،

فحينئذٍ يجب على المراجع:

- (أ) تعديل الرأي ثم تقديم تقرير المراجع إذا لم يكن قد تم تقديمه بعد إلى المنشأة؛^{٢٢} أو
- (ب) إخطار الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية إلى أطراف ثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة إذا كان تقرير المراجع قد تم تقديمه بالفعل إلى المنشأة. وإذا صدرت القوائم المالية، رغم ذلك، في وقت لاحق دون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

٧/٤/٨ بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فإذا أصبح المراجع على علم، بعد إصدار القوائم المالية، بحقيقة ربما كانت ستسبب في تعديل المراجع لتقريره فيما لو كانت تلك الحقيقة معروفة له في تاريخ تقرير المراجع، فيجب على المراجع:

- (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كانت كذلك،
- (ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتمز الإدارة معالجة الأمر بها في القوائم المالية.

٨/٤/٨ إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع:

- (أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل، بما في ذلك:
- (١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ١/٤/٨ و ٢/٤/٨ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، وتاريخ التقرير الجديد للمراجع بتاريخ لا يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة؛
- (٢) تقديم تقرير مراجع جديد^{٢٣} بشأن القوائم المالية المعدلة؛
- (ب) استعراض الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالوضع.

٩/٤/٨ في حال عدم اتخاذ الإدارة الخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالوضع، وعدم تعديلها القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، يجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقرير المراجع.

٥/٨ تقويمات المراجع وأنشطته الأخرى لدعم استنتاجه

التقويمات المطلوبة

١/٥/٨ استناداً إلى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تقييماته لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.

تعد مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء تنفيذ المراجع لإجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها جميعاً أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

^{٢٢} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢١/٥/٩.

^{٢٣} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٧/٦/٩.

والإقرارات المتعلقة بها.

وقد ينظر المراجع أيضاً فيما إذا كانت تلك المعلومات تغير من قراره بشأن مناسبة استخدام معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، مما قد يستدعي تعديلاً في شروط الارتباط.

٢/٥/٨ فيما يخص التقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقويم ما يلي استناداً إلى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها:

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند معرفة وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة بشأن إثبات التقديرات المحاسبية، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، في القوائم المالية تُعد قرارات معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

٣/٥/٨ يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذا لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على المراجعة واتخاذ التصرف المناسب.

على سبيل المثال، قد يلزم إعادة النظر في التقييمات الأصلية للمخاطر أو قد يلزم تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على النطاق أو قد يلزم اتخاذ تصرفات أخرى حسب الاقتضاء.

٤/٥/٨ يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

(أ) تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الأساس؛

(ب) عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها.

تكوين الاستنتاجات

٥/٥/٨ يجب على المراجع استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع النظر في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عما إذا كان من الواضح أنها مؤيدة أو مناقضة.

٦/٥/٨ إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأحد الإقرارات ذات الصلة، فيجب عليه السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.^{٢٤}

٧/٥/٨ 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.^{٢٥}

٨/٥/٨ يجب على المراجع أن يستنتج، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ووفقاً لحكمه المهني، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{٢٦}

٩/٥/٨ 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:

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة،

^{٢٤} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٧/٥/٩.

^{٢٥} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٧/٥/٩.

^{٢٦} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ١٨/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف:

(ب) تفصح بشكل واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، فإن المنشأة قد لا تستطيع تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. وفي هذه الحالات، يجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".

١٠/٥/٨ في حال 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، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

١١/٥/٨ إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على التوصل إلى استنتاج في هذا الشأن، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة بما في ذلك على مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة وتقرير المراجع.

٦/٨ الإفادات المكتوبة

الإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. ورغم 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. وعلاوةً على ذلك، فإن حقيقة تقديم الإدارة لإفادات 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.

١٧/٦/٨ يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة بشأن الأمور الآتية من الإدارة التي تحظى بالمعرفة المناسبة بالأمور محل الاهتمام والتي تتحمل المسؤولية عن القوائم المالية، وعند الاقتضاء من المكلفين بالحوكمة:

(أ) أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل. ويجب بيان هذه المسؤوليات في الإفادة بنفس الطريقة المبينة بها في شروط الارتباط؛

(ب) أنهم قد وفروا للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحوا له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛

(ج) أن جميع المعاملات مسجلة وأنها منعكسة في القوائم المالية؛

(د) أنهم يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم أدوات الرقابة، وتطبيقها والحفاظ عليها، لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛

(هـ) أنهم قد أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييمهم لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري بسبب الغش؛

(و) أنهم قد أفصحوا للمراجع عمّا لديهم من معرفة بشأن حالات الغش أو شبهات الغش، أو المزاعم بوجود غش أو شبهات غش؛

(ز) أنهم قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي هم على دراية بها؛

(ح) أنهم قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي؛

(ط) أن جميع الحالات المعروفة فيما يتعلق بعدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع؛

(ي) أن جميع الدعاوى القضائية والمطالبات، الفعلية أو المحتملة، المعروفة التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(ك) فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وتقديم الإفصاحات بشأنها مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ل) أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها؛

(م) المعلومات الخاصة بخططهم للتصرفات المستقبلية، فيما يتعلق بالاستمرارية، في حال وجود عدم تأكيد جوهري، وجدوى هذه الخطط؛

(ن) بشأن أي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، مما يؤثر على المعلومات المقارنة؛

(س) الإفادات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بواحد أو أكثر من الإقرارات الخاصة في القوائم المالية، بما في ذلك عند الضرورة لدعم الإفادات الشفهية.

٢/٦/٨ يجب على المراجع النظر في مدى الحاجة للحصول على إفادات بشأن تقديرات محاسبية محددة.

٣/٦/٨ يجب تقديم الإفادات المكتوبة في صورة خطاب إفادات موجه إلى المراجع.

ينص الملحق السابع على مثال توضيحي لخطاب الإفادات.

وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأي المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب هذا المعيار، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادات.

٤/٦/٨ 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، كل منها على حدة أو في مجملها، غير جوهري على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود.

٥/٦/٨ إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايةها، أو بشأن التزامها بهذه الأمور أو إنفاذها لها، أو إذا كانت الإفادات التي تم استلامها لا تتسق مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تحديد تأثير ذلك على أدلة المراجعة بصورة أعم واتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك النظر في التأثير المحتمل لذلك على الرأي في تقرير المراجع^{٢٢} مع مراعاة متطلب الفقرة ٧/٦/٨.

في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحدة 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.

وقد تدعو المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايةها، أو بشأن التزامها بهذه الأمور أو إنفاذها لها، المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية من شأنه أن يحول دون إجراء المراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ما لم يتخذ المكلفون بالحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المراجع من إصدار رأي مراجعة غير معدل.

٦/٦/٨ إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، يجب على المراجع:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛

(ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات الشفهية والمكتوبة وأدلة المراجعة بشكل عام؛

^{٢٢} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٢/٥/٩.

- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع^{٢٨} مع مراعاة متطلب الفقرة ٧/٦/٨.
- ٧/٦/٨ إذا استنتج المراجع وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة مما يجعل الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرات ١/٦/٨ (أ) - (ج) لا يمكن الاعتماد عليها^{٢٩} أو إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرات ١/٦/٨ (أ) - (ج)، فيجب على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.
- ٨/٦/٨ يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة شاملة لجميع القوائم المالية والفترة (الفترة) المشار إليها في تقرير المراجع.
- ٧/٨ تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
- ١/٧/٨ 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:
- (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.
- ٢/٧/٨ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراجع.
- ٣/٧/٨ قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص القوائم المالية وتقرير المراجع لتحديد أن التقرير الذي سيصدر مناسب في ظل الظروف القائمة.
- ٨/٨ متطلبات الاتصال الخاصة
- ١/٨/٨ يجب على المراجع أن يبلغ، في الوقت المناسب، المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- ٢/٨/٨ يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:
- (أ) التحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، كل منها على حدة أو في مجملها، على رأي المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح. ويجب أن يذكر بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة.
- (ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة في الفترات السابقة على القوائم المالية للسنة الحالية.
- (ج) وجهة نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.
- (د) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة.
- (هـ) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، بما في ذلك فيما يتصل بالأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، التي تم مناقشتها، أو التي لا تزال محل تواصل، مع الإدارة.

^{٢٨} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٣/٥/٩.

^{٢٩} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٤/٥/٩.

^{٣٠} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٥/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- (و) النتائج المهمة من المراجعة. وإذا كان الإبلاغ الشفهي لن يكون كافياً بحسب الحكم المهني للمراجع، فيجب الإبلاغ بهذه النتائج كتابة.
- (ز) الأمور الأخرى التي لم يتم التقرير عنها بالفعل فيما يتعلق بالغش والتي قد تكون ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- (ح) الظروف، إن وجدت، التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع.
- (ط) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.
- (ي) الأمور الأخرى المهمة، إن وجدت، التي ظهرت أثناء المراجعة والتي تُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية إعداد التقرير المالي.
- (ك) توقع المراجع بأنه سيقوم بتضمين فقرة للفت الانتباه أو فقرة للأمور الأخرى في تقريره إذا كان يتوقع ذلك وصيغة تلك الفقرات.
- ٣/٨/٨ ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بما في ذلك:
- (أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
- (ب) ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً في إعداد القوائم المالية؛
- (ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛
- (د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع، عند الاقتضاء.

٩/٨ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٩/٨ يجب على المراجع أن يُضمّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة:

- (أ) جميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهريّة، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس ذلك الاستنتاج؛
- (ب) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت أثناء المراجعة، والاستنتاجات الناشئة عنها، بما في ذلك كيفية تطبيق تلك الاستنتاجات.

٢/٩/٨ 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.

٣/٩/٨ يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع.

يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالملكاتهد هدفاً للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقارير الارتباطات.^{٣١} والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.^{٣٢}

٤/٩/٨ بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، لا يجوز للمراجع حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة

^{٣١} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

^{٣٢} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٨٣

المقررة للاحتفاظ بها.

يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالملكاتب هدفاً للجودة يتناول الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط والحفاظ عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية.^{٣٣} ولا تقل فترة الاحتفاظ فيما يخص ارتباطات المراجعة عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو عند الاقتضاء، من تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة، أيهما أبعد.^{٣٤}

٥/٩/٨ في حال الاقتضاء، يجب على المراجع توثيق الإخفاق في الوفاء بأهداف أي جزء من هذا المعيار، وما نتج عن ذلك من تصرفات (مثل التأثير على رأي المراجع أو الانسحاب من الارتباط في حال عدم القدرة على الوفاء بالهدف العام للمراجع).

٦/٩/٨ إذا وجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال المراجعة القائمة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات أو الإضافات وفحصها والقائم بذلك.

^{٣٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

^{٣٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٨٥أ

٩. تكوين الرأي وإعداد التقرير

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ٩ على المتطلبات الخاصة بما يلي:

- تكوين الرأي؛
- أنواع آراء المراجعة؛
- محتوى تقرير المراجع؛
- المعلومات الأخرى والمعلومات المقارنة.

نطاق هذا الجزء

يشرح هذا الجزء محتوى تقرير المراجع ويوضح تحديد المراجع للتعديلات على الرأي، إضافة إلى الحالات التي يلزم فيها إجراء تعديلات أخرى على تقرير المراجع. ويوضح هذا الجزء أيضاً الإجراءات المطلوبة من المراجع فيما يتعلق بالأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة، والمعلومات الأخرى (في حال الاقتضاء).

ويمكن الاطلاع في *الدليل التكميلي لتقارير المراجع* على أمثلة للأداء المعدلة، ولعدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية، وفقرات لفت الانتباه والأمور الأخرى، وما يتعلق بذلك من إرشادات بشأن تقارير المراجع.

١/٩ الأهداف

١/١/٩ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وإبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب؛

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى، إن وجدت، وما يلي:

(١) القوائم المالية؛

(٢) المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

٢/٩ تكوين رأي في القوائم المالية

١/٢/٩ يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق.

٢/٢/٩ 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 الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان:

(أ) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛

(ب) ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعدّ جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها؛

(ج) التقييمات التي تتطلبها الفقرات ٣/٢/٩ إلى ٦/٢/٩.

٣/٢/٩ يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالى المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل

٤/٢/٩ عند إجراء التقييم المشار إليه في الفقرة ٣/٢/٩، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت:

- (أ) القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة للمنشأة، وما إذا كانت قد تم عرضها بطريقة قابلة للفهم؛
- (ب) السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة التي تم اختيارها وتطبيقها متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق ومناسبة؛
- (ج) التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي أعدتها الإدارة معقولة؛
- (د) العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة عنها، وتم عرضها والإفصاح عنها، بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- (هـ) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم، بما في ذلك:
 - (١) ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها قد تم تضمينها؛
 - (٢) ما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجمعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب؛
 - (٣) ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمر المفصح عنها؛
- (و) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛
- (ز) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

٥/٢/٩ عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، يجب على المراجع أيضاً تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن هذا التقييم النظر فيما يلي:

- (أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛
- (ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

يُعد تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل، فيما يتعلق بالعرض والإفصاحات اللازمة لتحقيقه على السواء، أمراً خاضعاً للحكم المهني.

٦/٢/٩ يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ.

٣/٩ شكل الرأي

١/٣/٩ يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

إذا كان إطار التقرير المالي إطار عرض عادل، كما هو الحال عموماً في القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو عمّا إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة. وإذا كان إطار التقرير المالي إطار التزام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لهذا الإطار.

٢/٣/٩ إذا كانت القوائم المالية المعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة،

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

ويجب عليه، بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق وكيفية علاج الأمر، تحديد ما إذا كان سيقوم بتعديل الرأي.^{٣٥}

٣/٣/٩ إذا كانت القوائم المالية مُعدةً وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه، بناءً على كيفية علاج الأمر، تحديد ما إذا كان سيقوم بالإبلاغ عن ذلك في تقريره، وكيفية القيام بهذا الإبلاغ.^{٣٦}

٤/٩ تقرير المراجع

١/٤/٩ يجب على المراجع إعداد التقرير وفقاً للشكل والمحتوى المحددين أدناه ما لم:

- (أ) يتعين تعديل تقرير المراجع لأجل الالتزام بتنسيق أو صيغة محددة للتقرير وفقاً لمتطلبات أنظمة أو لوائح الدولة. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح تنسيق تقرير المراجع أو صيغته، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى هذا المعيار إلا إذا اشتمل التقرير على عناصر الشكل والمحتوى المحددين على النحو المبين أدناه؛ أو
- (ب) يتعين على المراجع إجراء المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الخاص بدولة معينة لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً ("المعيار الوطني") الذي يفرض تنسيق أو صيغة لتقرير المراجع تختلف عما يتطلبه هذا المعيار وكان المراجع قد التزم أيضاً بالمعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أثناء إجراء المراجعة. وفي هذه الحالة، لا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً إضافة إلى المعيار الوطني إلا إذا اشتمل التقرير على عناصر الشكل والمحتوى المحددين على النحو المبين أدناه؛ أو
- (ج) يشتمل تقرير المراجع على رأي معدل، أو فقرة للفت الانتباه، أو فقرة لأمر أخرى، أو عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية، أو مسؤوليات تقرير أخرى، أو قسم منفصل يتناول معلومات أخرى، ففي هذه الحالة يجب على المراجع تعديل رأيه (وفقاً للجزء ٥/٩) أو تعديل تقريره (وفقاً للجزء ٨/٩).

^{٣٥} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٨/٥/٩.

^{٣٦} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٩/٥/٩.

تقرير المراجع المستقل

إلى [مساهمي الشركة (س) أو أي مخاطب آخر مناسب]^{٣٧}

الرأي

لقد راجعنا^{٣٨} القوائم المالية لـ [الشركة (س) (المنشأة)]، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 (يتم استبدال هذه المسميات بالعناوين المناسبة).^{٣٩}

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة [تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية] أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ" المركز المالي لـ [المنشأة] كما في [٣١ ديسمبر ٢٠×١] وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].^{٤٠}

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً المعتمد في المملكة العربية السعودية (معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً). ومسؤولياتنا بموجب ذلك المعيار موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا.^{٤١} ونحن مستقلون عن [المنشأة] 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 وينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.^{٤٢}

مسؤوليات [الإدارة] عن القوائم المالية^{٤٣}

إن [الإدارة] هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية [وعرضها بشكل عادل] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].^{٤٤} والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن [الإدارة] هي المسؤولة عن تقييم قدرة [المنشأة] على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتمد [الإدارة] تصفية [المنشأة] أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى [الإدارة] أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية^{٤٥ ٤٦}

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواء 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 لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بتزعة الشك المهني طوال المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواء كانت 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 الجوهري 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].
 - تقويم 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 جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة [المنشأة] 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 نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف [المنشأة] 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].^{٤٨}
- ونحن نتواصل مع [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]، 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: اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة]
- [التاريخ: لا يمكن أن يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في

^{٣٧} الأمور التي تظهر في الشكل والمحتوى المحددين لتقرير المراجع بين قوسين (على سبيل المثال، [] يتم تكييفها حسب الظروف.

^{٣٨} عند الامتناع عن إبداء الرأي، يتم تعديل العبارة التي تشير إلى أن القوائم المالية قد تم مراجعتها، لتنص على أن المراجع قد تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

^{٣٩} يتم تحديد المنشأة التي تم مراجعة قوائمها المالية؛ وتحديد كل قائمة مالية وتاريخها وفترةها، ويتم الإشارة إلى الإيضاحات والسياسات المحاسبية المهمة أو يتم استخدام الأوصاف الأخرى المناسبة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^{٤٠} انظر أيضاً الفقرة ٢/٤/٩ أدناه. عندما تكون القوائم المالية معدة وفقاً لإطار التزام، يشير الرأي ووصف مسؤوليات المراجع بدلاً من ذلك إلى ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^{٤١} يتم تحديد الدولة منشأة إطار التقرير المالي إذا لم يكن هو المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

^{٤٢} عندما يتمتع المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، لا يتم تضمين هذه العبارة في تقرير المراجع.

^{٤٣} عندما يُبدى المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، يتم تعديل العبارة التي تتعلق بما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع لتتضمن كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال. وعندما يتمتع المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، لا يتم تضمين هذه العبارة في تقرير المراجع.

^{٤٤} قد يحتاج مصطلح الإدارة إلى استبداله بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٤٥} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً ل...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

^{٤٦} قد يكون وصف مسؤوليات المراجع مدرجاً أيضاً ضمن ملحق، أو موضحاً على الموقع الإلكتروني الخاص بسلطة معنية متى سمحت الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحة بذلك وعندما يتناول الوصف هذا المعيار ولا يتعارض معه. وفي هذه الحالات، يجب إدراج إشارة إلى مكان الملحق أو التوضيح ضمن تقرير المراجع. وعندما يتمتع المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن وصف مسؤوليات المراجع لا يشتمل سوى على الأمور التي تنطبقها الفقرة ٣٣/٥/٩.

^{٤٧} عندما ينطبق الجزء ١٠، يتم توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباطات مراجعة المجموعات بمزيد من التفصيل عن طريق النص على ما يلي:

(١) أن مسؤوليات المراجع تتمثل في التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذ المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة كأساس لتكوين رأي في القوائم المالية للمجموعة؛

(٢) أن المراجع هو المسؤول عن توجيه أعمال المراجعة التي يتم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة، والإشراف عليها وفحصها؛

(٣) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

^{٤٨} تكون هذه العبارة ذات صلة عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل.

ذلك الأدلة على (١) أن جميع القوائم والإفصاحات التي تتألف منها القوائم المالية قد تم إعدادها؛ و(٢) أن من يحظون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.]

٢/٤/٩ عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، يجب على المراجع 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، في وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع.

٣/٤/٩ 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.

٥/٩ التعديلات على الرأي

توضيح الجداول أ إلى ج أدناه متطلبات استخدام الرأي المعدل في حالات مختلفة، وشكل ومحتوى الرأي المعدل.

١/٥/٩ يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً للجداول أ-ج في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرية؛ أو
- (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية.

٢/٥/٩ عندما يعدل المراجع رأي المراجعة، يجب عليه:

- (أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، كما هو موضح في الجداول أ-ج؛
- (ب) أن يُضَيّن في قسم أساس الرأي، وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

يحدد الجدول أ أدناه كيفية تأثير الحكم المهني للمراجع بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبدائه.

الحكم المهني للمراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية		الجدول أ
جوهري ومنتشر	جوهري ولكنه غير منتشر	طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل
رأي معارض	رأي متحفظ	القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري
الامتناع عن إبداء رأي	رأي متحفظ	عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

يحدد الجدول ب أدناه التعديل الذي سيتم إجراؤه على الرأي لكل نوع من أنواع الرأي الواردة في الجدول أ.

إطار الالتزام	إطار العرض العادل	الجدول ب شكل الرأي
"...وباستثناء [التأثيرات أو التأثيرات المحتملة] للأمر الموضح في قسم "أساس"	"في رأينا، وبإستثناء [التأثيرات أو التأثيرات المحتملة] للأمر الموضح في قسم "أساس"	٣/٥/٩ رأي متحفظ

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الرأي المتحفظ"، فإن القوائم المالية المرفقة قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]"	المحتملة ^{٤٩} للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، فإن القوائم المالية المرفقة [تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية / [تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ] [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]"	تقرير المراجع - عنوان الرأي: "الرأي المتحفظ" تقرير المراجع - عنوان أساس الرأي: "أساس الرأي المتحفظ"
"...فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]"	"...فإن القوائم المالية المرفقة لا [تعرض بشكل عادل / تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ] [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]"	٤/٥/٩ رأي معارض تقرير المراجع - عنوان الرأي: "الرأي المعارض" تقرير المراجع - عنوان أساس الرأي: "أساس الرأي المعارض"
"لقد تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية لـ..." "ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة. فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية."		٥/٥/٩ الامتناع عن إبداء رأي تقرير المراجع - عنوان الرأي: "الامتناع عن إبداء رأي" تقرير المراجع - عنوان أساس الرأي: "أساس الامتناع عن إبداء رأي"

ينص الجدول ج أدناه على ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع، وأنواع الآراء التي يتم إبدائها في تلك الظروف استناداً إلى طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل (انظر الجدول أ). ولا يقدم الجدول ج قائمة شاملة بجميع الظروف التي يتم فيها تعديل رأي المراجع.

الجدول ج	رقم الفقرة	رأي متحفظ	رأي معارض	الامتناع عن إبداء رأي	ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع
الأرصدة الافتتاحية					
٦/٥/٩ لا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية.	٤/٥/٤	✓		✓	
٧/٥/٩ استنتج المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وتأثير التحريف لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ.	٥/٥/٤	✓	✓		
٨/٥/٩ استنتج المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن السياسات المحاسبية للفترة	٦/٥/٤	✓	✓		

^{٤٩} الأمور التي تظهر بين قوسين (على سبيل المثال، []) يتم تكيفها حسب الظروف

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الجدول ج	رقم الفقرة	رأي متحفظ	رأي معارض	الامتناع عن إبداء رأي	ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع
					الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق أو أن تغييراً في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
	٣/٥/٤	✓	✓	✓	٩/٥/٩ اشتمل رأي المراجع السابق بشأن القوائم المالية للفترة السابقة على تعديل لا يزال ذا صلة وجوهري للقوائم المالية للفترة الحالية.
<i>عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح</i>					
	٢٦/٤/٧	✓		✓	١٠/٥/٩ لا يمكن الحصول على ما يكفي من المعلومات بشأن شبهة عدم التزام.
	٢٧/٤/٧	✓	✓		١١/٥/٩ استنتج المراجع أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه ذو تأثير جوهري على القوائم المالية ولم يتم إظهار ذلك بصورة كافية في القوائم المالية.
	٢٧/٤/٧	✓		✓	١٢/٥/٩ منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون جوهرياً للقوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث.
	٢٧/٤/٧	✓		✓	١٣/٥/٩ لا يستطيع المراجع تحديد ما إذا كان عدم الالتزام قد حدث بسبب قيود تفرضها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
<i>المصادقات الخارجية</i>					
	٢٤/٣/٧	✓		✓	١٤/٥/٩ استنتج المراجع عدم معقولية رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب مصادقة، أو لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها من خلال إجراءات مراجعة بديلة.
<i>المخزون</i>					
	٢١/٤/٧	✓		✓	١٥/٥/٩ لا يستطيع المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الجدول ج	رقم الفقرة	رأي متحفظ	رأي معارض	الامتناع عن إبداء رأي	ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع
بشأن وجود المخزون وحالته.					
<i>الدعاوى القضائية والمطالبات</i>					
	٢٥/٤/٧	✓		✓	١٦/٥/٩ رفضت الإدارة الإذن للمراجع للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو تم منعه من الرد؛ ولا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة.
<i>الاستمرارية</i>					
	١٧/٥/٩ ١/٤/٧ ٧/٥/٨		✓		تم إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب الحكم المهني للمراجع فإن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في إعداد القوائم المالية.
	١٨/٥/٩ ٤/٤/٧ ٨/٥/٨	✓	✓		لم يتم تقديم إفصاحات كافية في القوائم المالية بشأن حالة عدم تأكد جوهري. ١٩/٥/٩ في هذه الحالة، يجب النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض) على أنه "يوجد عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والقوائم المالية لا تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر".
	٢٠/٥/٩ ٢/٤/٧	✓		✓	عند تقييم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، كانت الفترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية، ولم تقم الإدارة بإجراء أو تمديد تقييمها، مما أدى إلى عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
<i>الأحداث اللاحقة</i>					
	٢١/٥/٩ ٦/٤/٨	✓	✓	✓	٢١/٥/٩ ثمة حقائق أصبحت معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، ولم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية في ظروف يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الجدول ج	رقم الفقرة	رأي متحفظ	رأي معارض	الامتناع عن إبداء رأي	ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع
					إلى تعديل.
<i>الإفادات المكتوبة</i>					
✓	٥/٦/٨	✓			٢٢/٥/٩ استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها هذا المعيار لا يمكن الاعتماد عليها.
✓	٦/٦/٨	✓			٢٣/٥/٩ لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة.
✓	٧/٦/٨				٢٤/٥/٩ استنتج المراجع وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة، مما يجعل الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرات ١/٦/٨ (أ)-(ج) لا يمكن الاعتماد عليها.
✓	٧/٦/٨				٢٥/٥/٩ لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرات ١/٦/٨ (أ)-(ج).
<i>الأرقام المقابلة</i>					
✓	٦/٧/٩	✓	✓		٢٦/٥/٩ تم عرض أرقام مقابلة، وتقرير المراجع بشأن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، اشتمل على رأي متحفظ أو رأي معارض أو تم الامتناع فيه عن إبداء رأي والأمر الذي نشأ عنه التعديل لم يتم علاجه. يجب في فقرة أساس التعديل إما: (أ) الإشارة لكل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر جوهرية على أرقام الفترة الحالية؛ أو (ب) في الحالات الأخرى، 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.
<i>البنود الأخرى</i>					
✓	٦/٥/٨	✓			٢٧/٥/٩ لا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
	٢/٣/٩		✓		٢٨/٥/٩ القوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل.
✓	٣/٣/٩	✓	✓		٢٩/٥/٩ تم إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التزام واستنتج

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الجدول ج	رقم الفقرة	رأي متحفظ	رأي معارض	الامتناع عن إبداء رأي	ظروف خاصة يتم فيها تعديل رأي المراجع
					المراجع، ويكون ذلك في ظروف نادرة للغاية، أنه استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن تلك القوائم المالية مضللة.

أمور أخرى تتعلق بالتعديلات

٣٠/٥/٩ إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي.

٣١/٥/٩ في حال وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بما يلي:

- (أ) مبالغ محددة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فيجب على المراجع أن يُضْمِنَ 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.
- (ب) إفصاحات نوعية، فيجب على المراجع أن يُضْمِنَ في قسم أساس الرأي شرحاً لكيفية تحريف الإفصاحات.
- (ج) عدم الإفصاح في القوائم المالية عن معلومات يتعين الإفصاح عنها، فيجب على المراجع:

- (١) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
- (٢) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغْفِلَ ذكرها؛
- (٣) أن يُضْمِنَ الإفصاحات التي أُغْفِلَ 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.
- ٣٢/٥/٩ 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.

٣٣/٥/٩ عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يجب عليه تعديل قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في التقرير بموجب الفقرة ١/٤/٩ ليشتمل فقط على ما يلي:

- (أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً المعتمد في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع؛
- (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 تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.

٣٤/٥/٩ إذا 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.

تُستخدم فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه من الضروري:

- لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ معروضة أو مفصّل عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (لفت الانتباه)؛ أو
- 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 (الأمور الأخرى).

فقرات لفت الانتباه

١/٦/٩ إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ معروض أو مفصّل عنه في القوائم المالية يُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، والمراجع لا يتعين عليه تعديل الرأي نتيجة لذلك الأمر، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في تقريره فقرة للفت الانتباه تشير إلى أن تقرير المراجع غير معدل فيما يخص الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه.

أمثلة للحالات التي قد يلزم فيها تضمين فقرات للفت الانتباه:

- عندما يكون إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة).

لا يؤثر تضمين فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

- إبداء رأي معدل عندما تتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو
- الإفصاحات في القوائم المالية التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو
- الإبلاغ عند وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

فقرات الأمور الأخرى

يعكس محتوى فقرات الأمور الأخرى بوضوح أن تلك الأمور الأخرى لا يلزم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى المعلومات التي يُحظر على المراجع تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وأداب المهنة التي تتعلق بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

٢/٦/٩ 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 الحكم المهني للمراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في تقريره فقرة أمرٍ آخر شريطة ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.

محتوى الفقرات الأخرى في تقرير المراجعة

٣/٦/٩ عندما يُضَمِّن المراجع في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمورٍ أخرى أو فقرة لعدم تأكيد جوهري متعلق بالاستمرارية، فإنه يجب عليه تضمين الفقرة أو القسم طبقاً للجدول د أدناه:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

الجدول د الفقرة أو القسم	الموضع	يجب أن يتضمن العنوان	يجب أن يتضمن المحتوى
٤/٦/٩ فقرة لفت الانتباه	قسم منفصل في تقرير المراجع	عنوان مناسب يشتمل على عبارة "لفت انتباه"	إشارة واضحة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه وإلى الموضوع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر بصورة وافية. إشارة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصّل عنها في القوائم المالية. ذكر أن رأي المراجع غير معدل فيما يخص الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه.
٥/٦/٩ فقرة الأمور الأخرى	قسم منفصل في تقرير المراجع	عنوان مناسب يشتمل على عبارة "أمر آخر"	حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.
٦/٦/٩ فقرة عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية	قسم منفصل في تقرير المراجع	"عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"	لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور المتعلقة بعدم التأكد الجوهري. 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 يخص هذا الأمر.

٧/٦/٩ عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد إصدار القوائم المالية وإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يجب على المراجع أن يُضَمِّن في تقريره الجديد أو المعدل فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر للفت انتباه المستخدمين إلى سبب التعديل وللإشارة إلى التقرير السابق الذي قدمه المراجع.

٧/٩ المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

١/٧/٩ 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. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يُقَوِّم ما إذا كانت:

- (أ) المبالغ والإفصاحات في الفترة السابقة تتفق مع المعلومات المقارنة أو أنه قد تم إعادة عرضها؛
- (ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، أو أنها قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم وتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في حال حدوث تغييرات فيها.

٢/٧/٩ 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 كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.

٣/٧/٩ 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.

٤/٧/٩ إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد راجعها مراجع سابق وهي معروضة على أنها قوائم مالية مقارنة، 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، ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.

٥/٧/٩ إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة أو 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.

الأرقام المقابلة

٦/٧/٩ عند عرض أرقام مقابلة، فإن رأي المراجع لا يجوز أن يشير إليها إلا وفقاً للفقرة ٥/٧/٩ أو في الظروف الآتية:

(أ) 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.^{٥٠}

(ب) إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقاً رأي غير معدل، 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، مُعدلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية.

القوائم المالية المقارنة

٧/٧/٩ عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المُبدي بشأنها رأي المراجعة.

٨/٧/٩ عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية لتلك الفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر.

٨/٩ المعلومات الأخرى

"المعلومات الأخرى" هي معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.

١/٨/٩ يجب على المراجع أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي يتألف منها التقرير السنوي، وخطة المنشأة لكيفية وتوقيت إصدار تلك المستندات.

٢/٨/٩ يجب على المراجع أن يقرأ المعلومات الأخرى، ويجب عليه:

(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.

٣/٨/٩ كأساس للنظر المذكور في الفقرة ٢/٨/٩ (أ)، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ أو بنود أخرى مختارة من المعلومات الأخرى (من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخصها أو توفر

^{٥٠} لمعرفة التأثير على تقرير المراجع، انظر الجزء ٩، الفقرة ٢٦/٥/٩.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

المزيد من التفاصيل عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية.

عند تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة، لا يتعين على المراجع مقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى، التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخصها أو توفر المزيد من التفاصيل عنها، مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية.

٤/٨/٩ أثناء قراءة المعلومات الأخرى، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أيضاً لما يشير إلى أن بقية المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري.

٥/٨/٩ إذا حدد المراجع أنه يوجد فيما يبدو عدم اتساق جوهري (أو إذا 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:

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو

(ج) يلزم تحديث فهم المراجع للمنشأة وبيئتها.

٦/٨/٩ إذا استنتج المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، 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 إلى المكلفين بالحوكمة، ومطالبهم بإجراء التصحيح. وإذا ظل الأمر دون تصحيح، فيجب على المراجع أن ينظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقريره وفقاً للجدول ه أدناه أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً.

٧/٨/٩ إذا حصل المراجع على بعض أو كل المعلومات الأخرى في تاريخ تقرير المراجع، فيجب عليه تضمين قسم عن "المعلومات الأخرى" في تقريره وفقاً للجدول ه.

الجدول ه الفقرة أو القسم	الموضع	يجب أن يتضمن العنوان	يجب أن يتضمن المحتوى
٨/٨/٩ قسم المعلومات الأخرى	قسم منفصل في تقرير المراجع	"المعلومات الأخرى" أو عنوان آخر مناسب	(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛ (ب) تحديداً للمعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛ (ج) عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن المراجع لا يُبدي رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها؛ (د) وصفاً لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى، والنظر فيها والتقرير عنها، حسبما يتطلبه هذا المعيار؛ (هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إتما:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

(١) عبارة تفيد بأن المراجع ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو			
(٢) عبارة تصف التحريف الجوهرى غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهرى غير مصحح في المعلومات الأخرى.			

٩/٨/٩ ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فعندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز له أن يُضَمِّن في تقريره قسماً عن المعلومات الأخرى.

٩/٩ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٩/٩ يجب على المراجع توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى والنسخة النهائية من تلك المعلومات.

١.٠ مراجعة القوائم المالية للمجموعات

محتوى هذا الجزء

ينص الجزء ١٠ على اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة المجموعات. ويُقرأ لفظ "المراجع" طوال هذا الجزء على أنه "مراجع المجموعة".

نطاق هذا الجزء

تنطبق جميع أجزاء معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً على مراجعة المجموعات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا الجزء تشير إلى، أو تتوسع في، تطبيق الأجزاء الأخرى لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً على مراجعة المجموعات.

١/١٠ الهدف

١/١/١٠ يتمثل هدف المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التي تم تقييمها.

٢/١٠ أنشطة التخطيط

١/٢/١٠ عند تطبيق الجزء ٥، يجب على المراجع أن يحدد، ويحدث عند اللزوم، نطاق مراجعة المجموعة وتوقيتها واتجاهها. وفي سبيل ذلك، يجب على المراجع تحديد ما يلي:

(أ) المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة؛

(ب) الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة.

المكونات

يُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد المراجع لهذه المكونات، على سبيل المثال:

- طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالمكون التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً أو المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
- مدى انقسام فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة عبر المكونات المختلفة، مع مراعاة حجم وطبيعة الأصول والالتزامات والمعاملات في الموقع أو وحدة العمل بالنسبة إلى القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان من المتوقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة من أعمال المراجعة المخطط لتنفيذها على المعلومات المالية للمكونات المحددة.
- طبيعة ومدى التحريفات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في المكون أثناء مراجعة الفترات السابقة.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها عبر المجموعة وما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه.

بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد المراجع أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. وعلى سبيل المثال، قد تحتوي المجموعة على ثلاث منشآت نظامية متشابهة في خصائص العمل، تعمل في نفس الموقع الجغرافي، تحت نفس الإدارة، وباستخدام نظام مشترك للرقابة الداخلية، بما في ذلك

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتخذ المراجع قراراً بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها مكون واحد.

الموارد

يتطلب الجزء ٣ من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. ويُعد تحديد المراجع للموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة مسألة حكم مهني وقد يشتمل ذلك على فهم ما يلي:

- المجموعة؛
- المكونات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة وموقع تلك المكونات وأي عوامل ذات علاقة خاصة بالدولة مثل اللغة والثقافة واللوائح التنظيمية؛
- ما إذا كان سيتم تنفيذ الأعمال بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين.

٢/٢/١٠ إذا استنتج الشريك المسؤول عن الارتباط، بعد قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة.

٣/١٠ الأهمية النسبية

١/٣/١٠ عند تطبيق الجزء ٥، وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر مكونات مختلفة، يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ولغرض مواجهة خطر التجميع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.

قد يختلف مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات من مكون لآخر. ولا يلزم كذلك أن يكون مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في كل مكون جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، ومن ثم، فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.

ولا يتطلب معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح في المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة. ولكن في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمجموعة، 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 الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية للمجموعة، فإن الجزء ٥ يتطلب تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك. وفي هذه الظروف، قد يلزم المراجع النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في المكونات بما دون ذلك المبلغ لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك.

إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن بين العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات:

- مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات (على سبيل المثال، كلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع). وقد يؤثر الحجم النسبي للمكون مقارنة بالمجموعة على مدى انقسام المعلومات المالية (على سبيل المثال، في حال وجود مكون واحد يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة، فمن المحتمل أن يقل مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات).
- التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات، ومثال ذلك، طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في المكون أثناء المراجعات السابقة.

ولمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة ١/٣/١٠ أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في

المجموعة. ولكن قد يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في بعض الظروف، بمبلغ أقرب إلى الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة بسبب انخفاض خطر التجميع، كما هو الحال عندما تمثل المعلومات المالية لمكون واحد جزءاً كبيراً من القوائم المالية للمجموعة.

٤/١. فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

١/٤/١. عند تطبيق الجزء ٦، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:

(١) المواقع التي تزاوّل فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛

(٢) طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابهها عبر المجموعة؛

(٣) مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة.

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة.

(ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:

(١) آلية التوحيد التي تستخدمها المجموعة وتعديلات التوحيد؛

(٢) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛

(٣) كيفية تطبيق المجموعة للأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي؛

(٤) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمر المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة.

٥/١. التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

١/٥/١. عند تطبيق الجزء ٦، وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة ١/٤/١، يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك ما يتعلق بآلية التوحيد.

عند تطبيق الجزء ٦، يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- ما إذا كانت توجد مكونات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التوحيد.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للأليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة وإدارة المجموعة على استفسار المراجع بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

٦/١. الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

١/٦/١. عند تطبيق الجزء ٧، يجب على المراجع تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك المكونات وتوقيتها ومداهما.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

قد يتم تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي إذا كانت أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تستجيب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي.

وقد يحدد المراجع أن المعلومات المالية للمكونات يمكن اعتبارها مجتمع عينة واحد لغرض تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عندما تعتبر المعاملات متماثلة لأنها تتشارك في الخصائص نفسها، ولأن مخاطر التحريف الجوهرية المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة. وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.

وفي ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى المكونات عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك المكونات. وعند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، قد يحدد المراجع مناسبة نطاق العمل التالي في المكونات:

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون؛ أو
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ أو
- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة.

آلية التوحيد

٢/٦/١٠ يجب على المراجع تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التوحيد. ويجب أن يشمل هذا:

- (أ) تقويم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ب) تقويم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، ومدى اكتمالها ودقتها؛
- (ج) تقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التوحيد تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- (د) الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.

قد تتطلب آلية التوحيد إجراء تعديلات وعمليات إعادة تصنيف لمبالغ مقرر عنها في القوائم المالية للمجموعة لا تمر عبر تطبيقات تقنية المعلومات المعتادة، وقد لا تخضع لنفس أدوات الرقابة التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقويم المراجع لمدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف، واكتمالها ودقتها، على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس بشكل مناسب الأحداث والمعاملات التي تشكل أساس هذه التعديلات؛
- تحديد ما إذا كانت تلك المنشآت أو وحدات العمل التي تم تضمين معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة قد تم تضمينها بشكل مناسب؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكل صحيح من قبل إدارة المجموعة، وعند الاقتضاء، من قبل إدارة المكون؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيدة بشكل سليم وموثقة بشكل كافٍ؛
- تقويم مطابقة وإزالة المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

٧/١٠ متطلبات الاتصال الخاصة

١/٧/١٠ يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمر الآتية:

- (أ) نظرة عامة على العمل الذي سيُنفذ في مكونات المجموعة.
- (ب) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المجموعة، أو إدارات المكونات، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

٨/١٠ متطلبات التوثيق الخاصة

إضافة إلى متطلبات التوثيق العامة الواردة في الجزء ٤/٢ التي تنطبق طوال ارتباط المراجعة، موضح أدناه أمور خاصة يلزم توثيقها فيما يتصل بهذا الجزء.

١/٨/١٠ يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:

- (أ) الأساس الذي استند إليه المراجع في تحديد المكونات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها؛
- (ب) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات؛
- (ج) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.

APPENDIX 1	الملحق الأول
<u>Glossary of Terms</u>	<u>مسرد المصطلحات</u>
<p>This glossary lists the terms that are defined for the purpose of the ISA for LCE. The definitions assist in the consistent application and interpretation of this standard, and are not intended to override definitions that may be established for other purposes, whether in law or regulation or otherwise. Unless otherwise indicated, the definitions carry the same meanings throughout this standard. In addition, this glossary includes descriptions of other terms found in the ISA for LCE to assist in common and consistent interpretation and translation (such other terms are identified by an asterisk “*”).</p>	<p>يشتمل هذا المسرد على قائمة بالمصطلحات المُعرّفة لغرض معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وتساعد هذه التعريفات في تطبيق هذا المعيار وتفسيره بشكل متسق، ولا يُراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. وما لم يُذكر خلاف ذلك، يكون لهذه المصطلحات المعاني نفسها طوال هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يشتمل هذا المسرد على مصطلحات أخرى موجودة في معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للمساعدة في وحدة واتساق التفسير والترجمة (هذه المصطلحات الأخرى مميزة بعلامة نجمية “*”).</p>
<p>Accounting estimate—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>التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع لقياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير.</p>
<p>Accounting records—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>السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل شيكات وسجلات التحويلات الإلكترونية للأموال والفواتير والعقود ودفتر 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>
<p>Aggregation risk—The probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the financial statement as a whole.</p>	<p>خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.</p>
<p>Analytical procedures—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>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.</p>
<p>Annual report—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</p>	<p>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</p>

<p>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>به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقرير تناول المسائل المتعلقة بالحوكمة.</p>
<p>Anomaly—A misstatement or deviation that is demonstrably not representative of misstatements or deviations in a population.</p>	<p>حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جليّ التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.</p>
<p>Applicable financial reporting framework—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.</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.</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) 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.</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 الإقرارات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.</p>
<p>Appropriateness (of audit evidence)—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>مناسبة (أدلة المراجعة): هي مقياس لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.</p>
<p>Arm's length transaction—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>معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشتري وبيع تتوافر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.</p>

<p>* Assess—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>* يقيم: يحلل مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها لاستنتاج مدى أهميتها. ولا يُستخدم لفظ "يقيم"، حسبما هو متعارف عليه، إلا فيما يتعلق بالخطر. (انظر كذلك <i>يُقوم</i>)</p>
<p>Assertions—Representations, explicit or otherwise, with respect to the recognition, measurement, presentation and disclosure of information in the financial statements which are inherent in management representing that the financial statements are prepared in accordance with the applicable financial reporting framework. Assertions are used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur when identifying, assessing and responding to the risks of material misstatement.</p>	<p>الإقرارات: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لإفادة الإدارة 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.</p>
<p>Assurance—(see <i>Reasonable assurance</i>)</p>	<p>التأكيد: (انظر التأكيد المعقول)</p>
<p>Audit documentation—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>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").</p>
<p>Audit evidence—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</i> and <i>Appropriateness of audit evidence</i>.)</p>	<p>أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (انظر كفاية أدلة المراجعة ومناسبة أدلة المراجعة).</p>
<p>Audit file—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>ملف المراجعة: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي يتألف منها توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.</p>
<p>Audit firm—(see <i>Firm</i>)</p>	<p>مكتب المراجعة: (انظر المكتب)</p>
<p>Audit opinion—(see <i>Modified opinion and Unmodified opinion</i>)</p>	<p>رأي المراجعة: (انظر الرأي المعدل والرأي غير المعدل).</p>
<p>Audit risk—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>خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف.</p>
<p>Audit sampling (sampling)—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>العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث تحظى جميع وحدات العينة بفرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته بشأن مجتمع العينة بالكامل.</p>

<p>Auditor—“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 the ISA for LCE 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>المراجع: يُستخدم مصطلح "المراجع" للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً 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>Auditor's expert—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 partner⁵¹ or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert.</p>	<p>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 شريكاً⁵¹ أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً.</p>
<p>Auditor's point estimate or auditor's range—An amount, or range of amounts, respectively, developed by the auditor in evaluating management's point estimate.</p>	<p>تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد.</p>
<p>Auditor's range—(see Auditor's point estimate)</p>	<p>تقدير المراجع لمدى من المبالغ: (انظر تقدير المراجع لمبلغ واحد)</p>
<p>Business risk—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>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.</p>
<p>Comparative financial statements—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>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 المضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.</p>
<p>Comparative information—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.</p>	<p>المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المضمنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.</p>
<p>Compliance framework—(see <i>Applicable financial reporting framework</i> and <i>General purpose framework</i>)</p>	<p>إطار الالتزام: (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام)</p>

⁵¹ يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

<p>Component—An entity, business unit, function or business activity, or some combination thereof, determined by the auditor for purposes of planning and performing audit procedures in a group audit.</p>	<p>المكون: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده المراجع لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة.</p>
<p>Component auditor—An auditor who performs audit work related to a component for purposes of the group audit. A component auditor is a part of the engagement team for a group audit.</p>	<p>مراجع/المكون: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط عند مراجعة المجموعة.</p>
<p>Component management—Management responsible for a component.</p>	<p>إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن المكون.</p>
<p>Component performance materiality—An amount set by the auditor to reduce aggregation risk to an appropriately low level for purposes of planning and performing audit procedures in relation to a component.</p>	<p>الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات: مبلغ يقوم المراجع بتعيينه لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالمكونات.</p>
<p>* Control activities—Those policies and procedures that help ensure that management directives are carried out. Control activities are a component of internal control.</p>	<p>* أنشطة الرقابة: السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة. وتعد أنشطة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.</p>
<p>* Control environment—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.</p>	<p>* بيئة الرقابة: تشمل مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتعد بيئة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.</p>
<p>Control risk—(see <i>Risk of material misstatement</i>)</p>	<p>خطر الرقابة: (انظر خطر التحريف الجوهرية).</p>
<p>* Controls at the service organization—Controls over the achievement of a control objective that is covered by the service auditor's assurance report.</p>	<p>* أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.</p>
<p>* Corporate governance—(see <i>Governance</i>)</p>	<p>* حوكمة الشركات: (انظر الحوكمة).</p>
<p>Corresponding figures—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>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.</p>
<p>Controls—Policies or procedures that an entity establishes to achieve the control objectives of management or those charged with governance. In this context:</p>	<p>أدوات الرقابة: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق:</p>
<p>(a) Policies are statements of what should, or</p>	<p>(أ) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي</p>

should not, be done within the entity to effect control. Such statements may be documented, explicitly stated in communications, or implied through actions and decisions.	القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون مؤتفة أو منصوباً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.
(b) Procedures are actions to implement policies.	(ب) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.
Date of approval of the financial statements —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.	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.
Date of the auditor's report —The date the auditor dates the report on the financial statements.	تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية.
Date of the financial statements —The date of the end of the latest period covered by the financial statements.	تاريخ القوائم المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.
Date the financial statements are issued —The date that the auditor's report and audited financial statements are made available to third parties.	تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المراجعة.
Deficiency in internal control —This exists when:	القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:
(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	(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
(b) A control necessary to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis is missing.	(ب) تغيب أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب.
Detection risk —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.	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.
Emphasis of Matter paragraph —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.	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.
* Engagement letter —Written terms of an engagement in the form of a letter.	* خطاب الارتباط: شروط مكتوبة لارتباط ما في شكل خطاب.
Engagement partner ⁵² —The partner or other individual, appointed by the firm, who is	الشريك المسؤول عن الارتباط ⁵² : الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب

⁵² تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

responsible for the audit engagement and its performance, and for the auditor's report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.	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.
Engagement quality review —An objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team and the conclusions reached thereon, performed by the engagement quality reviewer and completed on or before the date of the engagement report.	فحص جودة الارتباط : تقييم 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.
Engagement quality reviewer —A partner, other individual in the firm, or an external individual, appointed by the firm to perform the engagement quality review.	فاحص جودة الارتباط : شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.
Engagement team —All partners and staff performing the audit engagement, and any other individuals who perform audit procedures on the engagement, excluding an auditor's external expert and internal auditors who provide direct assistance on an engagement.	فريق الارتباط : جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط المراجعة، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات المراجعة على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.
* Error —An unintentional misstatement in financial statements, including the omission of an amount or a disclosure.	* الخطأ : 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 التأكد المحيط بالتقدير : 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 effectiveness of management's response to a risk. (also see Assess)	* يُقَوِّم : 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 يُقَيِّم)
Exception —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.	الاستثناء : رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.
Experienced auditor —An individual (whether internal or external to the firm) who has practical audit experience, and a reasonable understanding of:	المراجع الخبير : 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) The ISA for LCE and applicable legal and regulatory requirements;	(ب) معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً 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 والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتهي إليه المنشأة.
Expert —(see Auditor's expert and Management's expert)	الخبير: (انظر الخبير الذي يستعين به المراجع والخبير الذي تستعين به الإدارة)
Expertise —Skills, knowledge and experience in a particular field.	الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
External confirmation —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.	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.
External information source —An external individual or organization that provides information that has been used by the entity in preparing the financial statements, or that has been obtained by the auditor as audit evidence, when such information is suitable for use by a broad range of users. When information has been provided by an individual or organization acting in the capacity of a management's expert, service organization, or auditor's expert the individual or organization is not considered an external information source with respect to that particular information.	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 خدمية أو خبيراً للمراجع، فلا يُعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها.
Fair presentation framework —(see Applicable financial reporting framework and General purpose framework)	إطار العرض العادل: (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام).
Financial statements —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 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.	القوائم المالية: 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 أطر 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 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.
Firm —A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants, or public sector equivalent.	المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلها في القطاع العام.
Fraud —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.	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.

<p>Fraud risk factors—Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud.</p>	<p>عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه.</p>
<p>* Fraudulent financial reporting—Involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users.</p>	<p>* التقرير المالي المغشوش: ينطوي على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها.</p>
<p>* Further procedures—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>* الإجراءات الإضافية: هي إجراءات يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.</p>
<p>General purpose financial statements—Financial statements prepared in accordance with a general purpose framework.</p>	<p>القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.</p>
<p>General information technology (IT) controls—Controls over the entity’s IT processes that support the continued proper operation of the IT environment, including the continued effective functioning of information processing controls and the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of information) in the entity’s information system. Also see the definition of <i>IT environment</i>.</p>	<p>أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة 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.</p>
<p>General purpose framework—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.</p>	<p>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.</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>ويستخدم 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) 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.</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</p>	<p>ويستخدم مصطلح “إطار الالتزام” للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.</p>

acknowledgements in (a) or (b) above.	
Group financial statements —Financial statements that include the financial information of more than one entity or business unit through a consolidation process. For purposes of the ISA for LCE, a consolidation process includes:	<i>القوائم المالية للمجموعة</i> : قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. ولأغراض معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، تشمل آلية التوحيد:
(a) Consolidation, proportionate consolidation, or an equity method of accounting;	(أ) التوحيد أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة؛ أو
(b) The presentation in combined financial statements of the financial information of entities or business units that have no parent but are under common control or common management; or	(ب) عرض المعلومات المالية، الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو نفس الإدارة، في قوائم مالية مُجمّعة؛ أو
(c) The aggregation of the financial information of entities or business units such as branches or divisions.	(ج) تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.
* Inquiry —Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons, both financial and non-financial, within the entity or outside the entity.	* <i>الاستفسار</i> : يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها.
Internal audit function —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.	<i>وظيفة المراجعة الداخلية</i> : وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
* Internal auditors —Those individuals who carry out the activities of the internal audit function. Internal auditors may belong to an internal audit department or similar function.	* <i>المراجعون الداخليون</i> : الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة مشابهة.
* Internal control —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.	* <i>الرقابة الداخلية</i> : آلية يصممها وينفذها ويحافظ عليها 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. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
International Financial Reporting Standards —The International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board.	<i>المعايير الدولية للتقرير المالي</i> : المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
Non-compliance (in the context of laws and regulations) —Acts of omission or commission by the entity, either intentional or unintentional, which are 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	<i>عدم الالتزام (في سياق الأنظمة واللوائح)</i> : تصرفات المنشأة بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. وتتضمن هذه التصرفات المعاملات التي 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

activities of the entity) by those charged with governance, management or employees of the entity.	الإدارة أو الموظفين في المنشأة.
Non-response —A failure of the confirming party to respond, or fully respond, to a positive confirmation request, or a confirmation request returned undelivered.	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.
* Observation —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.	* الملاحظة: تتألف من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع للجرد الذي ينفذه العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لتنفيذ أنشطة الرقابة.
Opening balances —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.	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.
Other information —Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor's report thereon) included in an entity's annual report.	المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.
Other Matter paragraph —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.	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.
Outcome of an accounting estimate —The actual monetary amount which results from the resolution of the underlying transaction(s), event(s) or condition(s) addressed by the accounting estimate.	نتائج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتّضح المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساس التي تناولها التقدير المحاسبي.
Partner —Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.	الشريك: أي فرد يحظى بصلاحيّة إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
Performance materiality —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.	الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة]: المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقلص 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.
Personnel —Partners and staff of the firm.	العاملون: الشركاء والموظفون في المكتب.

<p>Pervasive—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 evidence. Pervasive effects on the financial statements are those that, in the auditor's judgment:</p>	<p>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:</p>
<p>(a) Are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements;</p>	<p>(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو</p>
<p>(b) If so confined, represent or could represent a substantial proportion of the financial statements; or</p>	<p>(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو</p>
<p>(c) In relation to disclosures, are fundamental to users' understanding of the financial statements.</p>	<p>(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.</p>
<p>Population—The entire set of data from which a sample is selected and about which the auditor wishes to draw conclusions.</p>	<p>مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، وبأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.</p>
<p>Positive confirmation request—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.</p>	<p>طلب المصادقة الإيجابية: 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.</p>
<p>* Practitioner—A professional accountant in public practice.</p>	<p>* المحاسب القانوني: محاسب مهني في الممارسة العامة.</p>
<p>Preconditions for an audit—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 بالحكومة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.</p>
<p>Predecessor auditor—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>Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted—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 the ISA for LCE. That is, responsibility:</p>	<p>الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة: أن الإدارة والمكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:</p>
<p>(a) For the preparation of the financial statements in accordance with the</p>	<p>(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في</p>

applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;	ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل؛
(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	(ب) 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؛
(c) To provide the auditor with:	(ج) تمكين المراجع مما يلي:
(i) 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;	(١) 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؛
(ii) Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and	(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛
(iii) Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.	(٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.
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.”	وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (أ) 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”.
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.”	ويمكن الإشارة أيضاً إلى “الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة” بلفظ “الافتراض الأساس”.
* Professional accountant ⁶³ —An individual who is a member of an IFAC member body.	* المحاسب المهني ^{٥٣} : فرد عضو في إحدى الهيئات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين.
* Professional accountant in public practice ⁶⁴ —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	* محاسب مهني في الممارسة العامة ^{٥٤} — 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

^{٥٣} حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

^{٥٤} حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

professional accountants in public practice.	أيضاً للإشارة إلى مكتب يضم محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.
Professional judgment —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.	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.
Professional skepticism —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.	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.
Professional standards —International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) and relevant ethical requirements.	المعايير المهنية: المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
* Public sector —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).	* 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).
Reasonable assurance (in the context of audit engagements) —A high, but not absolute, level of assurance.	التأكيد المعقول (في سياق ارتباطات المراجعة): مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
* Recalculation —Consists of checking the mathematical accuracy of documents or records.	* إعادة الاحساب: يتألف من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.
Related party —A party that is either:	طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون:
(a) A related party as defined in the applicable financial reporting framework; or	(أ) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
(b) Where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements:	(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات محدودة أو لا يضع أي متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فإن الطرف ذا العلاقة يكون:
(i) A person or other entity that has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries, over the reporting entity;	(١) شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة المعدة للتقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(ii) Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or	(٢) منشأة أخرى عليها من المنشأة المعدة للتقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(iii) Another entity that is under common control with the reporting entity	(٣) منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة المعدة للتقرير من خلال:

through having:	
a. Common controlling ownership;	أ. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو
b. Owners who are close family members; or	ب. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو
c. Common key management.	ج. خضوعهما لنفس الإدارة.
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.	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.
Relevant assertions —An assertion about a class of transactions, account balance or disclosure is relevant when it has an identified risk of material misstatement. The determination of whether an assertion is a relevant assertion is made before consideration of any related controls (i.e., the inherent risk).	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).
Relevant ethical requirements —Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to professional accountants when undertaking the audit engagement. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' <i>International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)</i> (IESBA Code) related to audits of financial statements, together with national requirements that are more restrictive.	المتطلبات السلوكية ذات الصلة: مبادئ سلوك وأداب المهنة والمتطلبات السلوكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباط المراجعة. وتتألف المتطلبات السلوكية 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 لسلوك وأداب المهنة) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
* Reperformance —The auditor's independent execution of procedures or controls that were originally performed as part of the entity's internal controls.	* إعادة التنفيذ: التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة.
Risks arising from the use of IT —Susceptibility of information processing controls to ineffective design or operation, or risks to the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of transactions and other information) in the entity's information system, due to ineffective design or operation of controls in the entity's IT processes (see IT environment).	المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعّالة 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).
Risk of material misstatement —The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:	خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. وتتألف ذلك من مكونين، يمكن توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:
(a) Inherent risk—The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a	(أ) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً

<p>misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.</p>	<p>بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.</p>
<p>(b) Control risk—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 detected and corrected, on a timely basis by the entity's internal control.</p>	<p>(ب) 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.</p>
<p>Sampling—(see <i>Audit sampling</i>)</p>	<p><i>اختيار العينة: (انظر العينات في المراجعة).</i></p>
<p>Sampling risk—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:</p>	<p>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:</p>
<p>(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.</p>	<p>(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.</p>
<p>(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.</p>	<p>(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 تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.</p>
<p>Sampling unit—The individual items constituting a population.</p>	<p><i>وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.</i></p>
<p>Service auditor—An auditor who, at the request of the service organization, provides an assurance report on the controls of a service organization.</p>	<p><i>مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.</i></p>
<p>Service organization—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are relevant to a user entity's process to prepare its financial statements .</p>	<p><i>المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات ذات صلة بألية المنشأة المستفيدة لإعداد قوائمها المالية.</i></p>
<p>* Significance—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</p>	<p>* الأهمية: الوزن النسبي لأمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المحاسب القانوني في السياق الذي يُنظر فيه في هذا الأمر. ومن الممكن أن يتضمن ذلك، على سبيل المثال، الاحتمال</p>

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 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.	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 النظر في الأهمية في سياق عوامل كمية ونوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.
Significant class of transactions, account balance or disclosure —A class of transactions, account balance or disclosure for which there is one or more relevant assertions.	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.
Significant deficiency in internal control —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.	القصور المهم 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.
Significant risk —An identified risk of material misstatement:	الخطر المهم: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه:
(a) For which the assessment of inherent risk is close to the upper end of the spectrum of inherent risk due to the significance of the combination of the likelihood of a misstatement occurring and the magnitude of the potential misstatement should that misstatement occur; or	(أ) يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب أهمية كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو
(b) That is to be treated as a significant risk in accordance with the requirements of the ISA for LCE.	(ب) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.
Special purpose financial statements —Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.	القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
Special purpose framework —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.	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.
Statistical sampling —An approach to sampling that has the following characteristics:	الاختيار الإحصائي للعينة: 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.

<p>Stratification—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).</p>	<p><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).</p>
<p>Subsequent events—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>Substantive procedure—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>Sufficiency (of audit evidence)—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. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.</p>
<p>System of internal control—The system 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.</p>	<p><i>نظام الرقابة الداخلية</i>: 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.</p>
<p>* Test—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>Tests of controls—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>اختبار أدوات الرقابة</i>: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.</p>
<p>Those charged with governance—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 board of a private or public sector entity, or an owner-manager.</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 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.</p>
<p>Tolerable misstatement—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</p>	<p><i>تحريف يمكن تحمله</i>: 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.</p>

exceeded by the actual misstatement in the population.	
Tolerable rate of deviation —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.
Uncorrected misstatements —Misstatements that the auditor has accumulated during the audit and that have not been corrected.	التحريفات غير المُصحَّحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.
Unmodified opinion —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.
User entity —An entity that uses a service organization and whose financial statements are being audited.	المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.
Walk-through test (or Walk-through) —Involves tracing a few transactions through the financial reporting system.	اختبار التتبع (أو التتبع): اختبار ينطوي على تتبع عدد قليل من المعاملات خلال نظام التقرير المالي.
Written representation —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.	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.

الملحق الثاني

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

فيما يلي مثال توضيحي لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام مُعدّة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. 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 ٢/٤/٤).

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):^{٥٥}

[هدف ونطاق المراجعة]

لقد طلبتم^{٥٦} أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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. وُسعدنا أن نُؤكد 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 لمعيار مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً (معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً) ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[مسؤوليات المراجع]

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ويتطلب معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بزعة الشك المهني طوال المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً كانت 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 الجوهري 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.
- فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.
- تقويم 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 جوهري متعلق

^{٥٥} يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة.

^{٥٦} في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمانات "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المراجع" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

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 نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا 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.

وبسبب القيود الملازمة للمراجعة، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.

مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق^{٥٧}

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال^{٥٨} يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

- (أ) الإعداد [والعرض العادل] للقوائم المالية وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]^{٥٩}؛
- (ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (ج) تمكيننا مما يلي:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون [الإدارة] على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأموال الأخرى؛

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

(٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة بشأن الإفادات 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، حسب مقتضى الحال.]

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى، في حال الاقتضاء.]

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.

^{٥٧} لأغراض هذا المثال التوضيحي لخطاب الارتباط، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك، تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ١/٢/٤ (ب) من هذا المعيار.

^{٥٨} يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

^{٥٩} وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]" لا تستخدم في المملكة.

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

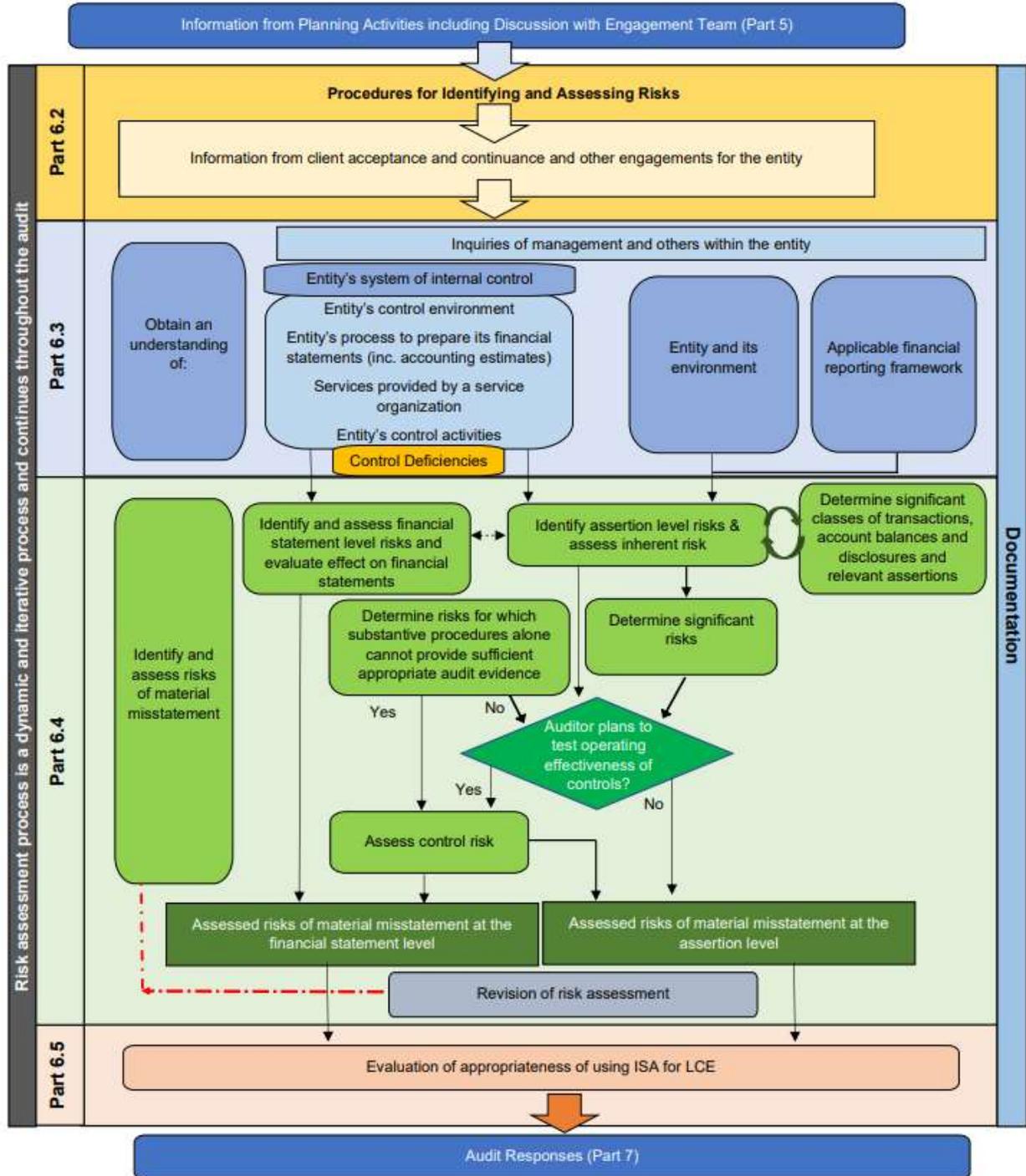
.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثالث

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (الجزء ٦)



الملحق الرابع

عوامل خطر الغش

عوامل خطر الغش الموضحة أدناه هي أمثلة للعوامل التي قد يواجهها المراجعون أثناء مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. وقد تم عرض الأمثلة بشكل مستقل لكلا نوعي الغش - التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول.

وقد تم تصنيف عوامل الخطر 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 تُعد جميع هذه الأمثلة ذات صلة بجميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية أو الظروف المختلفة. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل الخطر 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:

- الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين أو ارتفاع معدل فشل الأعمال في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
- ارتفاع درجة المنافسة أو تشجيع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
- الخسائر التشغيلية التي تهدد بالإفلاس أو نزع الملكية.
- تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات.
- وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات أطراف ثالثة بسبب:
- الضغوط لتجديد التمويل أو الحصول على تمويل إضافي، أو للوفاء بمتطلبات سداد القروض أو شروط الديون مما يترتب عليه المبالغة في الأداء أو المركز المالي لإثبات الربحية والقدرة على الاستمرار على المدى الطويل.
- الضغوط للهيون من الإيرادات لتقليل الالتزامات الضريبية.

الفرص

فرص الانخراط في التقرير المالي المغشوش التي قد تنشأ مما يلي:

- الدخول في معاملات مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تخضع للمراجعة أو راجعها مكتب آخر.
- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراءها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
- القصور في نظام الرقابة الداخلية نتيجةً لما يلي:
 - محدودية الفصل في الواجبات أو أدوات الرقابة لمكافحة الغش (على سبيل المثال، خطوط الهاتف المخصصة للإبلاغ عن الغش)
 - المشاركة غير الكافية للإدارة في العمليات التشغيلية أو الأنشطة الأخرى التي قد تساعد في منع أو اكتشاف التحريفات في المعلومات المحاسبية أو معرفة أدوات الرقابة التي لا تعمل على النحو المقصود.

- عدم فاعلية النُظُم المحاسبية ونُظُم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/التبريرات

- ضعف أداء الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مغلقة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة أو الملاك لتبرير طريقة محاسبية تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية أو لمساعدة الشركة على البقاء.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق بسبب الخلافات أو الطلبات غير المعقولة على المراجع أو القيود على الوصول إلى الأفراد أو المعلومات أو تسلط الإدارة.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

قد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عند حدوث التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول، الذي يعد إحدى صور الغش التي تشيع في الغالب في المنشآت الأقل تعقيداً. وعلى سبيل المثال، قد توجد أوجه قصور في الرقابة الداخلية عند حدوث التحريفات سواءً 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 لسرقة لاختلاس تلك الأصول.
- قد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة لسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال:
- 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، ومثال ذلك وجود:
- مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة.
 - بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
 - أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.
- وقد تؤدي الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. وعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، عند الشراء).
- عدم كفاية أنشطة مسك الدفاتر أو تدابير الحماية المادية على النقد أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم منح إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات.

المواقف السلوكية/التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحاجة إلى الحد منها.
- تجاهل الرقابة الداخلية عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة أو الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن وقائع الاختلاس المعروفة، بما في ذلك السرقات الصغيرة.
- السلوك الذي يوجي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.

الملحق الخامس

الإقرارات

عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، قد يستخدم مراجع المنشآت الأقل تعقيداً أصناف الإقرارات الموضحة أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب الميئة أدناه. وقد يختار المراجع أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.

وقد يستخدم مراجع المنشآت الأقل تعقيداً الإقرارات الآتية عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث. وقد تندرج الإقرارات ضمن الأصناف الآتية:

الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة

- الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
- الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمَّت.
- الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجِّلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الحسابات المناسبة.
- 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.

الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة

- الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
 - الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
 - 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.
 - الدقة والتقييم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقييم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
 - التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
 - 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.
- وقد يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات الموضحة 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.

الملحق السادس

أمثلة للعوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل

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.

العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة	التأثير على حجم العينة
زيادة الاعتماد على خطط اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة
زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان
زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة
زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة
زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل

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 منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل	التأثير على حجم العينة
ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري	زيادة
زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجهة لنفس الإقرار	نقصان
زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة
زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان
زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة
التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان
عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل

الملحق السابع

مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي الإفادات المكتوبة التي يتطلّبها الجزء ٦/٨ من معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً. ويُفترض في هذا المثال التوضيحي أن متطلب الحصول على إفادة مكتوبة فيما يتعلق بالاستمرارية غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات في الإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع)

(التاريخ)

نقدم لكم خطاب الإفادات المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×× بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. ونحن نؤكد ما يلي:

القوائم المالية

- أننا قد وقّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً للإطار.
- أن الطرق والبيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، وما يتعلق بها من إفصاحات، مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح المعقول في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات [إطار التقرير المالي المنطبق].
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب [إطار التقرير المالي المنطبق] إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادات قائمة بالتحريفات غير المصححة.
- أن أي دعاوى قضائية ومطالبات، فعلية أو محتملة، ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:
 - إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
 - المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛

المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الأقل تعقيداً

- 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.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأية وقائع غش أو شبهة غش نحن على علم بها، تؤثر على المنشأة ومتورط فيها:
 - الإدارة؛ أو
 - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بالمزاعم التي أبلغ عنها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحللون أو السلطات التنظيمية أو غيرهم، التي تدل على وجود وقائع غش أو شبهة غش تؤثر على القوائم المالية للمنشأة.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة فيما يتعلق بعدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الدعاوى القضائية والمطالبات، الفعلية أو المحتملة، المعروفة التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها.
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها ضرورية.]

الإدارة

الإدارة

لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة[™] (IFEA[™]) ولا مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB[®]) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين[®] (IFAC[®]) المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعياري الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمعايير الدولية لارتباطات التأكد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة والمعايير الدولية لإدارة الجودة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد حقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © ديسمبر ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. 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"المعياري الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصاصات "IAASB" و"ISA" و"ISA for LCE" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" 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. واسم "المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة" والاختصار "IFEA" هي علامات تجارية للمؤسسة أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للمؤسسة في الولايات المتحدة وسائر دول العالم.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى permissions@ifac.org أو الاتصال على

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>This [The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities] of the [IAASB] published by the International Federation of Accountants in [December 2023] in the English language, has been translated into [Arabic] by [the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA)] in [August 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Standard] 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 all [publications] is that published by IFAC in the English language. IFAC and SOCPA assume no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أغسطس ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية للإصدار [المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً] الذي أعده مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وهذا الإصدار يتم إعادة نشره بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد في عملية ترجمة المعيار وتم إعداد الترجمة وفقاً لمستند "بيان السياسات – سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنص المعتمد من جميع منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين هو النص الذي نشره الاتحاد باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي ولا الهيئة السعودية أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو التصرفات التي قد تنشأ عنها.</p>
<p>English language text of [The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities] © [2023] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من الإصدار [المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً] محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © في عام ٢٠٢٣. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>[Arabic] language text of [The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities] © [2024] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من الإصدار [المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً] محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © في عام ٢٠٢٤. جميع الحقوق محفوظة.</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 permissions@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.</p>