

لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة (IFEATM) 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، سواء كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد 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 الدولي للمحاسبين.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦. 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 بأي طريقة أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً" و"المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" 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"ISSA" 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. إن معنى "المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة" والاختصار "IFEATM" هي علامات تجارية خاصة بالمؤسسة، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للمؤسسة في الولايات المتحدة وسائر دول العالم.

وتقوم المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة (IFEATM) بتيسير الهياكل والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف ٢٨٦-٩٣٤٤ (٢١٢) +١ فاكس ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) +١

www.iaasb.org

ردمك: ٨-١١-٨٥٠-٠٣-٩٧٨

العلامات التجارية
والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد®

IAASB®



المعايير الدولية للمراجعة®

المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً™

المعيار الدولي لتأكيد معلومات الاستدامة™

المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™

المعايير الدولية لارتباطات الفحص™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لإدارة الجودة™

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™

ISA®

ISA for LCE™

ISSA™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

التمهيد لإصدارات

المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

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

التمهيد لإصدارات
المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة
(سار اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ م)

الفهرس

فقرة	
٢-١	مقدمة
٤-٣	إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
٤-٣	الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
٢٠-٥	نطاق اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
١١	المعايير الدولية للمراجعة
١٢	المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً
١٣	المعايير الدولية لإدارة الجودة
١٧-١٣	المعايير الدولية الأخرى
١٨	الحكم المهني
٢٠-١٩	وجوب تطبيق المعايير الدولية
٢٥-٢١	المواد غير الملزمة
٢٣-٢٢	مذكرات ممارسات المراجعة الدولية
٢٤	مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى
٢٥	نشرات المستشارين
٢٦	اللغة

مقدمة

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

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

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

نطاق اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

٥. المعايير الدولية التي يتم تطبيقها عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية هي:
 - (أ) المعايير الدولية للمراجعة؛ أو
 - (ب) المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً (معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً)، الذي لا يجوز تطبيقه إلا وفقاً للتمهيد ووفقاً لنطاق الاختصاص الموضح في معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً.*
٦. تُطبّق المعايير الدولية لارتباطات الفحص عند فحص المعلومات المالية التاريخية.
٧. تُطبّق المعايير الدولية لارتباطات التأكيد في ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية أو فحصها.
٨. تُطبّق المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة على ارتباطات التجميع والارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها على المعلومات وارتباطات الخدمات ذات العلاقة الأخرى التي يحددها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
٩. يُشار إلى المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مجتمعة، بلفظ معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
١٠. تُطبّق المعايير الدولية لإدارة الجودة على كافة الخدمات التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

* لم يتم اعتماد معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للتطبيق في المملكة بموجب قرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ (٢٥/٤/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٨/١٠/٢٠٢٤ م).

المعايير الدولية للمراجعة

١١. تمت صياغة المعايير الدولية للمراجعة في سياق قيام المراجع المستقل بمراجعة القوائم المالية.^١ ويلزم تكييف هذه المعايير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على أعمال مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) نطاق اختصاص المعايير الدولية للمراجعة.^٢

المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً

١٢. تمت صياغة معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً في سياق قيام المراجع المستقل بمراجعة القوائم المالية لمنشأة أقل تعقيداً. ونطاق اختصاص معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً موضح في التمهيد وفي الجزء أ من المعيار.

المعايير الدولية لإدارة الجودة

١٣. تم صياغة المعايير الدولية لإدارة الجودة لتطبيقها على مكاتب المراجعة فيما يتعلق بجميع خدماتها التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. وتنص مقدمة المعايير الدولية لإدارة الجودة على نطاق اختصاص كل معيار من هذه المعايير.^٣

المعايير الدولية الأخرى

١٤. تحتوي بعض المعايير الدولية المذكورة في الفقرات ٦-٨ على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات. ويجب تفسير هذه المصطلحات بطريقة مماثلة تماماً لكيفية شرحها في سياق معيار المراجعة وعمليات مراجعة القوائم المالية المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٠٠).

١٥. تحتوي المعايير الدولية الأخرى المحددة في الفقرات ٦-٨ على مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية (مميزة بحروف مكتوبة بخط أسود عريض وبالكلمة "ينبغي") إضافة إلى إرشادات ذات صلة في صورة مواد تفسيرية وغيرها، من بينها الملاحق. ويجب فهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها في سياق المواد التفسيرية وغيرها التي تقدم إرشادات لتطبيقها. ولذلك فمن الضروري النظر في النص الكامل لكل معيار لفهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها.

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

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

الحكم المهني

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

وجوب تطبيق المعايير الدولية

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

^١ ما لم ينص على خلاف ذلك، يُقصد بلفظ "القوائم المالية" القوائم المالية التي تضم المعلومات المالية التاريخية.

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

^٣ 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"، الفقرة ١٢ والمعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"، الفقرة ١٠

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

- (أ) في متن المعيار في حالة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لإدارة الجودة؛ أو
(ب) في قسم "منظور القطاع العام" الذي يرد في نهاية المعايير الدولية الأخرى.

المواد غير الملزمة

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

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية

٢٢. لا تفرض مذكرات ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين بخلاف تلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة أو المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً، ولا تغير من مسؤولية المراجع عن الالتزام بجميع المعايير الدولية للمراجعة ذات الصلة بعملية المراجعة، أو المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً ذي الصلة بعملية المراجعة. وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. والمقصود منها هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب استخدامها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

٢٣. بناءً على طبيعة الموضوع أو الموضوعات التي تغطيها مذكرات ممارسات المراجعة الدولية، قد تساعد المذكرة المراجع فيما يلي:

- التوصل إلى فهم لظروف المنشأة، وإصدار أحكام بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛ أو
- إصدار أحكام بشأن كيفية مواجهة المخاطر التي جرى تقييمها؛ بما في ذلك أحكام تتعلق بالإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ أو
- معالجة الاعتبارات الخاصة بإعداد التقرير، بما في ذلك تكوين رأي عن القوائم المالية والاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى

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

نشرات المستشارين

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

اللغة

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

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

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

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وأداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وأداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".
- المطالبة بتوثيق أكثر تشدداً فيما يخص "السياسات" عن طريق تعديل التعريف الوارد في الفقرة ١٦ (ش) (١) من معيار إدارة الجودة (١) من "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات" إلى "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به أو ما لا ينبغي القيام به لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات يجب أن تكون موثقة بصورة رسمية".
- إضافة حاشية إلى الفقرة ٥٤ بشأن الاستنتاج المتعلق بـ "تقويم نظام إدارة الجودة" ليكون في صورة تقرير تأكيد مكتوب وأن يكون مؤرخاً وموقعاً عليه من الفرد المسند إليه المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة. ويجب أن يشتمل تقرير التأكيد المكتوب أيضاً على "أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة ٥٤" وفقاً للمتطلب الوارد في الفقرة ٥٨ (هـ) من المعيار.
- إضافة مطلب يتعلق بالتوثيق إلى الفقرة ٥٦ يقضي بضرورة التوثيق الرسمي للتقييمات الدورية الخاصة بأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة.
- إضافة حاشية إلى الفقرتين ٢٣ و ٤٠ بشأن التعرف على مخاطر الجودة تنص على أنه عندما يحدد المكتب وجود خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه ولم يتم تقييمه فيما يخص أحد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار، يجب على المكتب توثيق الأسباب وأساس الاستنتاج لعدم التعرف على خطر الجودة في الهدف المحدد.
- حذف مثال التدرج الوارد في الفقرتين ٥٢ و ٢٠٣، بغية تشديد متطلبات التوثيق واتساقاً مع تغيير تعريف "السياسات" في وثيقة الاعتماد.

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

(يسري هذا المعيار اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢)

الفهرس

الفقرة	مقدمة
٥-١	نطاق هذا المعيار
١١-٦	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب
١٢	اختصاص هذا المعيار
١٣	تاريخ السريان
١٥-١٤	الهدف
١٦	التعريفات
	المتطلبات
١٨-١٧	تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
٢٢-١٩	نظام إدارة الجودة
٢٧-٢٣	آلية المكتب لتقييم المخاطر
٢٨	الحوكمة والقيادة
٢٩	المتطلبات المسلكية ذات الصلة
٣٠	قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٣١	تنفيذ الارتباطات
٣٢	الموارد
٣٣	المعلومات والاتصالات
٣٤	استجابات محددة
٤٧-٣٥	آلية المتابعة والتصحيح
٥٢-٤٨	متطلبات الشبكة أو خدماتها
٥٦-٥٣	تقويم نظام إدارة الجودة
٦٠-٥٧	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٢١-١١	نطاق هذا المعيار
٥١-٣١	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب
٩١-٦١	اختصاص هذا المعيار
٢٨١-١٠١	التعريفات

٢٩أ	 تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
٣٨أ-٣٠أ	 نظام إدارة الجودة
٥٤أ-٣٩أ	 آلية المكتب لتقييم المخاطر
٦١أ-٥٥أ	 الحوكمة والقيادة
٦٦أ-٦٢أ	 المتطلبات المسلكية ذات الصلة
٧٤أ-٦٧أ	 قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٨٥أ-٧٥أ	 تنفيذ الارتباطات
١٠٨أ-٨٦أ	 الموارد
١١٥أ-١٠٩أ	 المعلومات والاتصالات
١٣٧أ-١١٦أ	 استجابات محددة
١٧٤أ-١٣٨أ	 آلية المتابعة والتصحيح
١٨٦أ-١٧٥أ	 متطلبات الشبكة أو خدماتها
٢٠١أ-١٨٧أ	 تقويم نظام إدارة الجودة
٢٠٦أ-٢٠٢أ	 التوثيق

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
٢. تشكل فحوصات جودة الارتباطات جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولذلك:
 - (أ) يناقش هذا المعيار مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.
 - (ب) يناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.
٣. إن الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد:
 - (أ) مبنية على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات هذه المعايير؛^٢
 - (ب) تشتمل على متطلبات للشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. (راجع: الفقرة ١)
٤. يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات فيما يخص إدارة المكتب للجودة بخلاف تلك الموضحة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة ٢١)
٥. ينطبق هذا المعيار على جميع المكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة (أي إذا كان المكتب ينفذ أيّاً من هذه الارتباطات، فإنه يُعمل بهذا المعيار ويؤدي نظام إدارة الجودة الذي يتم وضعه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار إلى تمكين المكتب من تنفيذ جميع هذه الارتباطات على نحوٍ ثابت).

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

٦. يعمل نظام إدارة الجودة بشكل دائم وتكراري ويستجيب للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وهو أيضاً لا يعمل على نسق واحد. ولكن لأغراض هذا المعيار، يتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية: (راجع: الفقرة ٣١)
 - (أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛
 - (ب) الحوكمة والقيادة؛
 - (ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
 - (د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
 - (هـ) تنفيذ الارتباطات؛
 - (و) الموارد؛
 - (ز) المعلومات والاتصالات؛
 - (ح) آلية المتابعة والتصحيح.
٧. يتطلب هذا المعيار من المكتب أن يطبق منهجاً قائماً على أساس المخاطر، عند تصميم وتطبيق وتشغيل مكونات نظام إدارة الجودة على نحو مترابط ومتناسق بحيث يقوم المكتب بشكل استباقي بإدارة جودة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها. (راجع: الفقرة ٤١)

^١ معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

^٢ انظر، على سبيل المثال، معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣

٨. هذا المنهج القائم على أساس المخاطر متأصل في متطلبات هذا المعيار من خلال:

- (أ) تحديد أهداف الجودة. وتتألف أهداف الجودة التي يحددها المكتب من أهداف يتعين على المكتب تحقيقها فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة. ويتعين على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.
 - (ب) التعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الجودة، وتقييم تلك المخاطر (يُشار إليها في هذا المعيار بلفظ مخاطر الجودة). ويتعين على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها.
 - (ج) تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. وتعتمد طبيعة استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة، وتوقيت تلك الاستجابات ومداها، على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وتكون مستجيبة لتلك الأسباب.
٩. يتطلب هذا المعيار من الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمسألة النهائية عن نظام إدارة الجودة القيام، سنوياً على الأقل بالنيابة عن المكتب، بتقويم نظام إدارة الجودة واستنتاج ما إذا كان هذا النظام يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام المحددة في الفقرة ١٤ (أ) و(ب). (راجع: الفقرة ٥هـ)

التدرج

١٠. عند تطبيق المنهج القائم على أساس المخاطر، يتعين على المكتب أن يأخذ في الحسبان:

- (أ) طبيعة المكتب وظروفه؛
 - (ب) طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها.
- وبناءً عليه، سيتباين تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولاسيما مدى تعقيد النظام وطابعه الرسمي. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن المكتب الذي ينفذ أنواعاً مختلفة من الارتباطات لمجموعة كبيرة من المنشآت، بما في ذلك ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، سيكون بحاجة إلى نظام لإدارة الجودة ووثائق داعمة أكثر تعقيداً ورسمية مقارنةً بالمكتب الذي ينفذ فقط ارتباطات فحص للقوائم المالية أو ارتباطات تجميع.

الشبكات ومقدمو الخدمات

١١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عندما:

- (أ) ينتمي المكتب إلى شبكة، ويلتزم بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات؛ أو
 - (ب) يستخدم المكتب موارد، حصل عليها من مقدم خدمة، في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات.
- وحتى عندما يلتزم المكتب بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها أو يستخدم موارد من مقدم خدمة، فإنه يظل مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

اختصاص هذا المعيار

١٢. تحتوي الفقرة ١٤ على هدف المكتب من اتباعه لهذا المعيار. ويحتوي المعيار على ما يلي: (راجع: الفقرة ٦أ)

- (أ) متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٤: (راجع: الفقرة ٧أ)
- (ب) توجهات ذات صلة في صورة مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى؛ (راجع: الفقرة ٨أ)
- (ج) مقدمة توفر سياقاً ملائماً لفهم هذا المعيار بشكل سليم؛
- (د) تعريفات. (راجع: الفقرة ٩أ)

تاريخ السريان

١٣. يلزم تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وفقاً لهذا المعيار بحلول ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢، ويلزم إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرتان ٥٣ و ٥٤ من هذا المعيار لنظام إدارة الجودة في غضون سنة واحدة اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢.

الهدف

١٤. هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

١٥. يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. ويمكن تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، من تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عن طريق توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة، المحددة في الفقرة ١٤ (أ) و (ب). وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

التعريفات

١٦. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (يُشار إليه بلفظ "القصور" في هذا المعيار) - يوجد هذا القصور عندما: (راجع: الفقرات ١٠.أ، ١٥.أ، ١٦.أ)

(١) لا يتم تحديد أحد أهداف الجودة اللازمة لتحقيق هدف نظام إدارة الجودة؛ أو

(٢) لا يتم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو لا يتم تقييمها بشكل سليم؛ أو (راجع: الفقرة ١١)

(٣) لا تقوم إحدى الاستجابات، أو مجموعة منها، بالحد من احتمالية حدوث خطر الجودة ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها بسبب عدم تصميم الاستجابة أو الاستجابات أو عدم تطبيقها أو عدم عملها بفاعلية، بشكل سليم؛ أو

(٤) يغيب جانب آخر من جوانب نظام إدارة الجودة، أو عند عدم تصميم ذلك الجانب أو عدم تطبيقه أو عدم عمله بفاعلية، بشكل سليم، بحيث لا يتم الوفاء بأحد متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة ١٢)

(ب) توثيق أعمال الارتباط - سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط^٣ - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له - إذا تطلب الأمر - الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*

(د) فحص جودة الارتباط - تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

(هـ) فاحص جودة الارتباط - شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

^٣ يُقرأ مصطلحاً "الشريك المسؤول عن الارتباط" و "الشريك" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

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

- (و) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين^٤ والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط. (راجع: الفقرة ١٣١)
- (ز) التقصيات الخارجية – التقصيات أو التحريات، التي تنفذها سلطة إشراف خارجية، فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو الارتباطات التي ينفذها المكتب. (راجع: الفقرة ١٤١)
- (ح) المكتشفات (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) - المعلومات المتعلقة بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، التي تم تجميعها من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة والتي تشير إلى احتمال وجود وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)
- (ط) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلها في القطاع العام. (راجع: الفقرة ١٨١)
- (ي) المنشأة المدرجة - هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
- (ك) مكتب ضمن الشبكة - هو مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتهي إلى تلك الشبكة.
- (ل) الشبكة - هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة ١٩١)
- (١) يهدف إلى تحقيق التعاون؛
- (٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع للملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
- (م) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحيات إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
- (ن) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب. (راجع: الفقرتين ٢٠١، ٢١١)
- (س) الحكم المهني - تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره المعايير المهنية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة عند تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- (ع) المعايير المهنية - معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ف) أهداف الجودة - النواتج المرجوة فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على المكتب تحقيقها.
- (ص) خطر الجودة - خطر من المحتمل بدرجة معقولة أن:
- (١) يحدث؛
- (٢) يؤثر سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.
- (ق) التأكيد المعقول - في سياق هذا المعيار، مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
- (ر) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وأداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك 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 بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات ٢٢١-٢٤١، ٢٦٢)

^٤ يعرف معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

(ش) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة: (راجع: الفقرات ٢٥١-٢٧١، أ. ٥٠)

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثقة أو منصوباً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(ت) مقدم الخدمة (في سياق هذا المعيار) - فرد أو جهة من خارج المكتب يقوم بتوفير مورد يتم استخدامه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. ويُستثنى من مقدمي الخدمات الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة. (راجع: الفقرة ٢٨١، أ. ١٠٥)

(ث) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

(خ) نظام إدارة الجودة – نظام يقوم المكتب بتصميمه وتطبيقه وتشغيله ليوفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(١) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(٢) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٧. يجب على المكتب الالتزام بكل متطلبات من متطلبات هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بالمكتب بسبب طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. (راجع: الفقرة ٢٩١)

١٨. يجب أن يتوفر لدى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، والأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن هذا النظام، فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

نظام إدارة الجودة

١٩. يجب على المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب ممارسة الحكم المهني، مع الأخذ في الحسبان طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. ويقوم مكوّن الحوكمة والقيادة في نظام إدارة الجودة بتهيئة البيئة التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرتين ٣٠١، ٣١١)

المسؤوليات

٢٠. يجب على المكتب إسناد: (راجع: الفقرات ٣٢١-٣٥١)

(أ) المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الرئيس التنفيذي للمكتب أو الشريك المدير للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إلى مجلس الشركاء الذي يتولى إدارة المكتب (أو من يقوم مقامه) إذا كان ذلك مناسباً؛

(ب) المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛

(ج) المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة في نظام إدارة الجودة، بما في ذلك:

(١) الالتزام بمتطلبات الاستقلال: (راجع: الفقرة ٣٦١)

(٢) آلية المتابعة والتصحيح.

٢١. عند إسناد المهام الواردة في الفقرة ٢٠، يجب على المكتب ضمان أن الأفراد: (راجع: الفقرة ٣٧١)

(أ) يحفظون بالخبرة والمعرفة والتأثير والصلاحية المناسبة داخل المكتب، والوقت الكافي، للوفاء بالمسؤوليات المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة ٣٨)

(ب) يفهمون المهام المسندة إليهم وأنهم مساءلين عن الوفاء بها.

٢٢. يجب على المكتب ضمان أن الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح، لهم خط اتصال مباشر مع الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

آلية المكتب لتقييم المخاطر

٢٣. يجب على المكتب تصميم وتطبيق آلية لتقييم المخاطر لأجل تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. (راجع: الفقرات ٣٩-٤١)

٢٤. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات ٤٢-٤٤)

٢٥. يجب على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب:

(أ) التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، بما في ذلك: (راجع: الفقرات ٤٥-٤٧)

(١) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة المكتب وظروفه:

- أ. مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية؛
- ب. القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله؛
- ج. خصائص القيادة وأسلوبها الإداري؛
- د. موارد المكتب، بما في ذلك الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها؛
- هـ. الأنظمة واللوائح والمعايير المهنية والبيئة التي يعمل فيها المكتب؛
- و. في حالة المكتب الذي ينتمي إلى شبكة، طبيعة ومدى متطلبات الشبكة وخدماتها، إن وجدت.

(٢) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها:

- أ. أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر؛
- ب. أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ هذه الارتباطات لصالحها.

(ب) مراعاة الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، الواردة في الفقرة ٢٥(أ) على تحقيق أهداف الجودة، ودرجة ذلك التأثير. (راجع: الفقرة ٤٨)

٢٦. يجب على المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب. ويجب أن تشمل استجابات المكتب أيضاً على الاستجابات المحددة في الفقرة ٣٤. (راجع: الفقرات ٤٩-٥١)

٢٧. يجب على المكتب وضع سياسات أو إجراءات تهدف إلى معرفة المعلومات التي تشير إلى وجود حاجة لتحديد أهداف إضافية للجودة، أو مخاطر أو استجابات إضافية أو مُعدلة فيما يتعلق بالجودة، بسبب التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وفي حالة معرفة هذه المعلومات، يجب على المكتب النظر فيها والقيام عند الاقتضاء بما يلي: (راجع: الفقرتين ٥٢، ٥٣)

(أ) تحديد أهداف إضافية للجودة أو تعديل أهداف الجودة الإضافية التي حددها المكتب بالفعل؛ أو (راجع: الفقرة ٥٤)

(ب) التعرف على مخاطر الجودة الإضافية وتقييمها أو تعديل مخاطر الجودة أو إعادة تقييمها؛ أو

(ج) تصميم استجابات إضافية وتطبيقها، أو تعديل الاستجابات.

الحوكمة والقيادة

٢٨. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحوكمة والقيادة داخل المكتب، وهو المكوّن الذي يقوم بتهيئة البيئة الداعمة لنظام إدارة الجودة:

- (أ) أن يبدي المكتب التزاماً بالجودة من خلال نشر ثقافة داخله تقرّ وتعزز ما يلي: (راجع: الفقرتين ٥٥١، ٥٦١)
 - (١) دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت؛
 - (٢) أهمية الآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية؛
 - (٣) مسؤولية جميع العاملين عن الجودة فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات أو الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، والسلوك المأمول منهم؛
 - (٤) أهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب.
- (ب) أن تكون القيادة مسؤولة ومساءلة عن الجودة. (راجع: الفقرة ٥٧١)
 - (ج) أن تبدي القيادة التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها. (راجع: الفقرة ٥٨١)
 - (د) أن يكون الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. (راجع: الفقرات ٣٢١، ٣٣١، ٣٥١، ٥٩١)
 - (هـ) أن يتم التخطيط للاحتياجات من الموارد، بما فيها الموارد المالية، وأن يتم الحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. (راجع: الفقرتين ٦٠١، ٦١١)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

٢٩. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال: (راجع: الفقرات ٦٢١-٦٤١، ٦٦١)

- (أ) المكتب والعاملون فيه:
 - (١) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته: (راجع: الفقرتين ٢٢١، ٢٤١)
 - (٢) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته.
- (ب) الأطراف الأخرى، بما في ذلك الشبكة، والمكاتب ضمن الشبكة، والأفراد الذين يعملون في الشبكة أو في المكاتب ضمن الشبكة، أو مقدمو الخدمات، الذين يخضعون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته:
 - (١) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم: (راجع: الفقرات ٢٢١، ٢٤١، ٦٥١)
 - (٢) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم.

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

٣٠. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- (أ) أن تكون الأحكام التي يتخذها المكتب بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، مناسبة بناءً على ما يلي:
- (١) المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة) والتي تكون كافية لدعم تلك الأحكام: (راجع: الفقرات ٦٧١-٧١١)

(٢) قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. (راجع: الفقرة ٧٢أ)

(ب) ألا تؤدي الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب إلى اتخاذ أحكام غير مناسبة بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين ٧٣أ، ٧٤أ)

تنفيذ الارتباطات

٣١. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول تنفيذ الارتباطات بجودة عالية:

- (أ) أن تفهم وتفي فرق الارتباطات بمسؤولياتها فيما يتصل بالارتباطات، بما في ذلك، عند الاقتضاء، المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها. (راجع: الفقرة ٧٥أ)
- (ب) أن يكون توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص الأعمال التي تم تنفيذها مناسباً، من حيث طبيعته وتوقيته ومداه، بناءً على طبيعة الارتباطات وظروفها والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفرق الارتباطات، وأن يخضع العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة. (راجع: الفقرتين ٧٦أ، ٧٧أ)
- (ج) أن تمارس فرق الارتباطات الحكم المهني المناسب، وأيضاً نزع الشك المهني المناسبة في حال انطباقها على نوع الارتباط. (راجع: الفقرة ٧٨أ)
- (د) أن يتم التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وأن يتم تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. (راجع: الفقرات ٧٩أ-٨١أ)
- (هـ) أن يتم لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وأن يتم حل هذه الاختلافات. (راجع: الفقرة ٨٢أ)
- (و) أن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط، وأن يتم الاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية. (راجع: الفقرات ٨٣أ-٨٥أ)

الموارد

٣٢. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على الموارد، وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها وتوزيعها وتخصيصها، على نحو مناسب وفي الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله: (راجع: الفقرتين ٨٦أ، ٨٧أ)

الموارد البشرية

- (أ) أن يتم توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وأن تتوفر لديهم الكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي: (راجع: الفقرات ٨٨أ-٩٠أ)
 - (١) تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، بما في ذلك امتلاك المعرفة أو الخبرة الملائمة للارتباطات التي ينفذها المكتب؛ أو
 - (٢) تنفيذ الأنشطة أو أداء المسؤوليات فيما يتعلق بتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- (ب) أن يبدي العاملون التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتهم وسلوكياتهم، وأن يقوموا بتطوير الكفاءات المناسبة والحفاظ عليها لتنفيذ مهامهم، وأن تتم مساءلتهم أو الإشادة بأعمالهم من خلال تقييمات الأداء والأجور والترقيات وغيرها من الحوافز في الوقت المناسب. (راجع: الفقرات ٩١أ-٩٣أ)
- (ج) أن يتم الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (أي الشبكة أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة) عندما يفتقر المكتب إلى ما يكفي من العاملين، أو العاملين المناسبين، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو تنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرة ٩٤أ)
- (د) أن يتم تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط، بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، ومنحهم الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت. (راجع: الفقرات ٨٨أ، ٨٩أ، ٩٠أ-٩٧أ)

(هـ) أن يتم تخصيص أفراد لتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ تلك الأنشطة.

الموارد التقنية

(و) أن يتم الحصول على الموارد التقنية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرات ٩٨١-١٠١١، ١٠٤١)

الموارد الفكرية

(ز) أن يتم الحصول على الموارد الفكرية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، وأن تكون هذه الموارد الفكرية متسقة مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، عند الاقتضاء. (راجع: الفقرات ١٠٢١-١٠٤١)

مقدمو الخدمات

(ح) أن تكون الموارد البشرية أو التقنية أو الفكرية التي تم الحصول عليها من مقدمي الخدمات مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وفي تنفيذ الارتباطات، مع مراعاة أهداف الجودة المحددة في الفقرة ٣٢ (د) و(هـ) و(و) و(ز). (راجع: الفقرات ١٠٥١-١٠٨١)

المعلومات والاتصالات

٣٣. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة، أو إعدادها أو استخدامها، ونقل المعلومات داخل المكتب وإلى الأطراف الخارجية في الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرة ١٠٩١)

(أ) أن يقوم نظام المعلومات بتحديد المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها والتي تدعم نظام إدارة الجودة، ويقوم بحصر هذه المعلومات ومعالجتها والحفاظ عليها، سواء كانت من مصادر داخلية أو خارجية. (راجع: الفقرتين ١١٠١، ١١١١)

(ب) أن تقرّ وتعزز ثقافة المكتب مسؤولية العاملين بشأن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم. (راجع: الفقرة ١١٢١)

(ج) أن يتم تبادل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها عبر المكتب ومع فرق الارتباطات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة ١١٢١)

(١) نقل المعلومات إلى العاملين وفرق الارتباطات، وكفاية هذه المعلومات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما لتمكينهم من فهم وأداء مسؤولياتهم فيما يتعلق بتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات؛

(٢) قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى المكتب عند تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات.

(د) أن يتم نقل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف الخارجية، بما في ذلك:

(١) قيام المكتب بنقل المعلومات إلى، أو ضمن، الشبكة التي ينتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، إن وجدوا، لتمكين الشبكة أو مقدمي الخدمات من الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بمتطلبات الشبكة أو خدماتها أو الموارد التي يقومون بتوفيرها؛ (راجع: الفقرة ١١٣١)

(٢) نقل المعلومات خارجياً عندما يتعين القيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية، أو لدعم الأطراف الخارجية في فهم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرتين ١١٤١، ١١٥١)

استجابات محددة

٣٤. عند تصميم الاستجابات وتطبيقها وفقاً للفقرة ٢٦، يجب على المكتب تضمين الاستجابات التالية: (راجع: الفقرة ١١٦١)

(أ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لما يلي:

- (١) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛ (راجع: الفقرة ١١٧أ)
- (٢) التعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقويمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين ١١٨، ١١٩أ)
- (ب) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- (ج) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لتلقي الشكاوى والادعاءات المتعلقة بالإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب الموضوعة وفقاً لهذا المعيار، والتحري عن هذه الشكاوى والادعاءات وحلها. (راجع: الفقرتين ١٢٠، ١٢١أ)
- (د) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تكون قائمة عندما:
- (١) يصبح المكتب على دراية بمعلومات بعد قبوله للعلاقة مع أحد العملاء أو قبوله لارتباط معين أو استمراره في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وكان من شأن تلك المعلومات أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض الارتباط المعين فيما لو توفرت له قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛ أو (راجع: الفقرتين ١٢٢أ، ١٢٣أ)
- (٢) يكون المكتب ملزماً بموجب الأنظمة أو اللوائح بقبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين. (راجع: الفقرة ١٢٣أ)
- (هـ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات: (راجع: الفقرات ١٢٤أ-١٢٦أ)
- (١) تتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت؛ (راجع: الفقرات ١٢٧أ-١٢٩أ)
- (٢) تتناول الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛ (راجع: الفقرة ١٣٠أ)
- (٣) تتناول المعلومات التي سيتم توفيرها عندما يتم الاتصال خارجياً وفقاً للفقرتين ٣٤(هـ) و ٣٤(هـ)٢، بما في ذلك طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب. (راجع: الفقرتين ١٣١أ، ١٣٢أ)
- (و) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (٢)، وتتطلب إجراء فحص لجودة الارتباطات فيما يتعلق بما يلي:
- (١) ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة؛
- (٢) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودتها؛ (راجع: الفقرة ١٣٣أ)
- (٣) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي يحدد المكتب أن فحص جودتها يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة المرتبطة بها. (راجع: الفقرات ١٣٤أ-١٣٧أ)

آلية المتابعة والتصحيح

٣٥. يجب على المكتب وضع آلية للمتابعة والتصحيح لأجل ما يلي: (راجع: الفقرة ١٣٨أ)

- (أ) توفير معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- (ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها

٣٦. يجب على المكتب تصميم أنشطة للمتابعة وتنفيذها لتوفير أساس للتعرف على أوجه القصور.
٣٧. عند تحديد طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرات ١٣٩أ-١٤٢أ)
- (أ) أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة؛
- (ب) تصميم الاستجابات؛
- (ج) تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب؛ (راجع: الفقرتين ١٤٣أ، ١٤٤أ)
- (د) التغييرات في نظام إدارة الجودة؛ (راجع: الفقرة ١٤٥أ)
- (هـ) نتائج أنشطة المتابعة السابقة وما إذا كانت تلك الأنشطة لا تزال ملائمة عند تقويم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وما إذا كانت التصرفات التصحيحية قد امتازت بالفاعلية في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق؛ (راجع: الفقرتين ١٤٦أ، ١٤٧أ)
- (و) المعلومات الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار، والمعلومات الناتجة من التقييمات الخارجية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات. (راجع: الفقرات ١٤٨أ-١٥٠أ)
٣٨. يجب على المكتب أن يضع ضمن أنشطة المتابعة الخاصة به التقصي عن الارتباطات المكتملة ويجب عليه تحديد الارتباطات التي سيتم اختيارها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب: (راجع: الفقرات ١٤١أ، ١٥١أ-١٥٤أ)
- (أ) أخذ الأمور الواردة في الفقرة ٣٧ في الحسبان؛
- (ب) مراعاة طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الأخرى التي ينفذها المكتب والارتباطات التي تخضع لها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يخضعون لها؛
- (ج) اختيار ارتباط مكتمل واحد على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، على أساس دوري يحدده المكتب.
٣٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:
- (أ) تتطلب أن يحظى الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ أنشطة المتابعة بفاعلية؛
- (ب) تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. ويجب أن تحظر هذه السياسات أو الإجراءات قيام أعضاء الفريق أو فاحص الجودة في ارتباط بعينه بتنفيذ أي تقصي عن ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين ١٥٥أ، ١٥٦أ)

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور

٤٠. يجب على المكتب تقويم المكتشفات لتحديد ما إذا كانت توجد أوجه القصور، بما في ذلك في آلية المتابعة والتصحيح. (راجع: الفقرات ١٥٧أ-١٦٢أ)

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها

٤١. يجب على المكتب تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، عن طريق: (راجع: الفقرات ١٦١أ، ١٦٣أ، ١٦٤أ)
- (أ) التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها. وعند تحديد طبيعة إجراءات التحري عن الأسباب الجذرية، وتحديد توقيتها ومداها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة. (راجع: الفقرات ١٦٥أ-١٦٩أ)
- (ب) تقويم تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها، كل منها على حدة وفي مجملها، على نظام إدارة الجودة.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

٤٢. يجب على المكتب تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، تستجيب لنتائج تحليل الأسباب الجذرية. (راجع: الفقرات ١٧٠-١٧٢)

٤٣. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح تقويم ما إذا كانت التصرفات التصحيحية:

- (أ) مصممة على نحو مناسب لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية ذات الصلة وتحديد أنها قد تم تطبيقها؛
- (ب) المطبقة لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق تمتاز بالفاعلية.

٤٤. إذا أشار التقويم إلى عدم تصميم التصرفات التصحيحية، وعدم تطبيقها، على نحو مناسب أو عدم فاعليتها، فيجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح اتخاذ التصرف المناسب لضمان تعديل التصرفات التصحيحية على نحو مناسب حتى تكون فعالة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين

٤٥. يجب على المكتب الاستجابة للظروف التي تشير فيها المكتشفات إلى وجود ارتباط تم فيه إهمال إجراءات ضرورية أثناء تنفيذ الارتباط أو ارتباط صدر له تقرير ربما لم يكن مناسباً. ويجب أن تتضمن استجابة المكتب: (راجع: الفقرة ١٧٣)

- (أ) اتخاذ التصرف المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) عندما يُعتبر التقرير غير مناسب، مراعاة الآثار المترتبة على ذلك واتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك النظر فيما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح

٤٦. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح نقل ما يلي في الوقت المناسب إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة: (راجع: الفقرة ١٧٤)

(أ) وصف لإجراءات المتابعة التي تم تنفيذها؛

(ب) أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك مدى حدة وانتشار هذا القصور؛

(ج) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

٤٧. يجب على المكتب نقل الأمور الموضحة في الفقرة ٤٦ إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.

متطلبات الشبكة أو خدماتها

٤٨. عندما ينتمي المكتب إلى شبكة، يجب عليه فهم ما يلي، عند الاقتضاء: (راجع: الفقرتين ١٩، ١٧٥)

- (أ) المتطلبات التي حددتها الشبكة بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات تطبيق المكتب أو استخدامه للموارد أو الخدمات التي تم تصميمها، أو تم توفيرها بأية طريقة أخرى، بواسطة الشبكة أو من خلالها (أي متطلبات الشبكة)؛
- (ب) أية خدمات أو موارد قامت الشبكة بتوفيرها واختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص به (أي خدمات الشبكة)؛

(ج) مسؤوليات المكتب عن أي تصرفات ضرورية لتطبيق متطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها. (راجع: الفقرة ١٧٦)

ويظل المكتب مسؤولاً عن نظام إدارة الجودة الخاص به، بما في ذلك الأحكام المهنية التي يتم اتخاذها عند تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ولا يجوز للمكتب أن يسمح بتعارض الالتزام بمتطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها مع متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة ١٧٧)

٤٩. بناءً على الفهم الذي تم التوصل إليه في الفقرة ٤٨، يجب على المكتب:

(أ) تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام، بما في ذلك الكيفية التي سيتم تطبيقها بها؛ (راجع: الفقرة ١٧٨)

(ب) تقويم ما إذا كانت متطلبات الشبكة أو خدماتها يلزم على المكتب تكييفها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به، وكيفية القيام بذلك إذا لزم الأمر. (راجع: الفقرتين ١٧٩، ١٨٠)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

٥٠. عندما تنفذ الشبكة أنشطة للمتابعة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يجب على المكتب:

(أ) تحديد أثر أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب التي يتم تنفيذها وفقاً للفقرات ٣٦-٣٨؛

(ب) تحديد مسؤوليات المكتب فيما يتعلق بأنشطة المتابعة، بما في ذلك أي تصرفات ذات صلة يتخذها المكتب؛

(ج) الحصول على نتائج أنشطة المتابعة من الشبكة في الوقت المناسب، في إطار تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور في الفقرة ٤٠. (راجع: الفقرة ١٨١)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها

٥١. يجب على المكتب:

(أ) فهم النطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي تهدف إلى ضمان تطبيق متطلبات الشبكة بشكل مناسب عبر مكاتب الشبكة، وكيفية قيام الشبكة بنقل نتائج أنشطة المتابعة التي قامت بتنفيذها إلى المكتب؛

(ب) الحصول، سنوياً على الأقل، على معلومات من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، في حالة الانطباق، وأيضاً: (راجع: الفقرات ١٨٢-١٨٤)

(١) نقل المعلومات إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، حسب مقتضى الحال، لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم؛

(٢) النظر في أثر المعلومات على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها

٥٢. في حال تعرف المكتب على قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها، فيجب عليه: (راجع: الفقرة ١٨٥)

(أ) نقل المعلومات ذات الصلة الخاصة بالقصور الذي تم التعرف عليه إلى الشبكة؛

(ب) وفقاً للفقرة ٤٢، تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها. (راجع: الفقرة ١٨٦)

تقويم نظام إدارة الجودة

٥٣. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة تقويم نظام إدارة الجودة، بالنيابة عن المكتب. ويجب إجراء التقويم في وقت معين، وتنفيذه سنوياً على الأقل. (راجع: الفقرات ١٨٧-١٨٩)

٥٤. بناءً على التقويم، يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة استنتاج أحد ما يلي، بالنيابة عن المكتب: (راجع: الفقرتين ١٩٠، ١٩٥)

(أ) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام؛ أو (راجع: الفقرة ١٩١)

- (ب) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله؛ أو (راجع: الفقرة ١٩٢أ)
- (ج) أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام. (راجع: الفقرات ١٩٢أ-١٩٤أ)
٥٥. في حال توصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة ٥٤(ب) أو ٥٤(ج)، فيجب على المكتب: (راجع: الفقرة ١٩٦أ)
- (أ) اتخاذ تصرف عاجل ومناسب؛
- (ب) الاتصال مع:
- (١) فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة بالقدر الذي يتعلق بمسؤولياتهم؛ (راجع: الفقرة ١٩٧أ)
- (٢) أطراف خارجية وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب التي تنطبقها الفقرة ٣٤(هـ). (راجع: الفقرة ١٩٨أ)
٥٦. يجب على المكتب إجراء تقييمات دورية لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان تقويم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات ١٩٩أ-٢٠١أ)

التوثيق

٥٧. يجب على المكتب إعداد توثيق لنظام إدارة الجودة الخاص به يكفي لما يلي: (راجع: الفقرات ٢٠٢أ-٢٠٤أ)
- (أ) دعم العاملين في التوصل إلى فهم متنسق لنظام إدارة الجودة، بما في ذلك فهم أدوارهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة وتنفيذ الارتباطات؛
- (ب) دعم التطبيق والعمل المتنسق للاستجابات؛
- (ج) توفير أدلة بشأن تصميم الاستجابات وتطبيقها وعملها، لدعم تقويم نظام إدارة الجودة الذي يقوم بتنفيذه الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.
٥٨. عند إعداد التوثيق، يجب على المكتب تضمين ما يلي:
- (أ) تحديد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والمسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛
- (ب) أهداف الجودة ومخاطر الجودة الخاصة بالمكتب: (راجع: الفقرة ٢٠٥أ)
- (ج) وصف للاستجابات وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة؛
- (د) فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح:
- (١) أدلة بشأن أنشطة المتابعة التي تم تنفيذها؛
- (٢) تقويم المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية؛
- (٣) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وتقويم تصميم تلك التصرفات التصحيحية وتطبيقها؛
- (٤) الاتصالات المتعلقة بالمتابعة والتصحيح؛
- (هـ) أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة ٥٤.
٥٩. يجب على المكتب توثيق الأمور الواردة في الفقرة ٥٨ من حيث تعلقها بمتطلبات الشبكة أو خدماتها وتقويم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفقاً للفقرة ٤٩(ب). (راجع: الفقرة ٢٠٦أ)

٦٠. يجب على المكتب تحديد فترة زمنية للاحتفاظ بالتوثيق الخاص بنظام إدارة الجودة، وذلك لفترة تكفي لتمكينه من متابعة تصميم النظام وتطبيقه وتشغيله، أو لفترة أطول إذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح ذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ٣، ٤)

١١. تحدد أيضاً الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، بما في ذلك المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً (معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً)* ومعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،^٦ متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات.

٢١. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة^٧ على متطلبات ومواد تطبيقية للمحاسبين المهنيين تمكّنهم من الوفاء بمسؤوليتهم عن العمل بما يخدم المصلحة العامة. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٥، ففي سياق تنفيذ الارتباطات على النحو الموضح في هذا المعيار، يشكل تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت جزءاً من مسؤولية المحاسب المهني عن العمل بما يخدم المصلحة العامة.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرات ٦-٩)

٣١. قد يستخدم المكتب مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة الخاص به.

٤١. فيما يلي أمثلة للطبيعة المترابطة بين المكونات:

- توضح آلية المكتب لتقييم المخاطر الآلية التي يتعين على المكتب اتباعها عند تطبيقه لمنهج قائم على أساس المخاطر عبر نظام إدارة الجودة.
- يقوم مكون الحوكمة والقيادة بتهيئة البيئة التي تدعم نظام إدارة الجودة.
- يساعد مكونا الموارد والمعلومات والاتصالات في تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- آلية المتابعة والتصحيح هي آلية تهدف إلى متابعة نظام إدارة الجودة بأكمله. وتوفر نتائج آلية المتابعة والتصحيح معلومات ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر.
- قد توجد علاقات بين أمور خاصة، فعلى سبيل المثال، تتعلق جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

٥١. يتم الوصول إلى التأكيد المعقول عندما يحد نظام إدارة الجودة، إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، من خطر عدم تحقيق الأهداف المنصوص عليها في الفقرة ١٤ (أ) و(ب). والتأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، وذلك لوجود قيود ملازمة لنظام إدارة الجودة. ومن هذه القيود احتمال الخطأ في الاجتهاد البشري عند اتخاذ القرارات واحتمال حدوث أعطال في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، على سبيل المثال، بسبب الخطأ أو السلوك البشري أو الفشل في تطبيقات تقنية المعلومات.

اختصاص هذا المعيار (راجع: الفقرة ١٢)

٦١. يوضح هدف هذا المعيار السياق الذي تم فيه وضع متطلبات المعيار، ويحدد المحصلة النهائية المرجوة من المعيار، والغرض منه هو دعم المكتب في فهم ما يلزم لإنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك.

* لم يتم اعتماد معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للتطبيق في المملكة بموجب قرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ (٢٥/٠٤/١٤٤٦هـ، الموافق ٢٨/١٠/٢٠٢٤م).

^٥ معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

^٦ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

^٧ الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين والمعتمد في المملكة العربية السعودية

٧أ. يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة "يجب".

٨أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه مطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛
- قد تشتمل على أمثلة توضح كيفية تطبيق المتطلبات.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بسلامة تطبيق المتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وفي حالات معينة، يتم تضمين إشارات إلى معايير محددة. وإذا تم تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً لمعيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فقد يتناول ذلك المعيار أيضاً أموراً ذات صلة في سياق مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً ولكن هذه الأمور لا يُشار إليها في هذا المعيار. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجها المراجعة في القطاع العام في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب عن تطبيق متطلبات هذا المعيار والالتزام بها.

٩أ. يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني المنسوبة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعيار وتفسيره بشكل متسق، ولا يراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعاً لأغراض أخرى، سواء في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على المصطلحات الواردة تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات لمصطلحات أخرى واردة في هذا المعيار للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

التعريفات

القصور (راجع: الفقرة ١٦(أ))

- ١٠أ. يتعرف المكتب على أوجه القصور من خلال تقويم المكتشفات. وقد ينشأ القصور من أمر واحد تم اكتشافه، أو من مجموعة من المكتشفات.
- ١١أ. عند التعرف على قصور نتيجة لعدم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو عدم تقييمها بشكل سليم، فإن الاستجابات لمواجهة تلك المخاطر قد تكون غائبة أيضاً أو غير مصممة أو مطبقة بشكل مناسب.
- ١٢أ. تتألف الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة من متطلبات هذا المعيار التي تتناول:

- إسناد المسؤوليات (الفقرات ٢٠-٢٢)؛
- آلية المكتب لتقييم المخاطر؛
- آلية المتابعة والتصحيح؛
- تقويم نظام إدارة الجودة.

أمثلة لأوجه القصور التي تتعلق بالجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة

- إخفاق آلية المكتب لتقييم المخاطر في معرفة المعلومات التي تشير إلى حدوث تغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته والحاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة، أو تعديل مخاطر الجودة أو الاستجابات.
- عدم تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، أو عدم تطبيقها، بطريقة:
 - توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
 - تمكّن المكتب من اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

- عدم قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة بإجراء التقويم السنوي لنظام إدارة الجودة.

فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦(و))

١٣. يوفر معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)^٨ إرشادات بشأن تطبيق تعريف فريق الارتباط في سياق مراجعة القوائم المالية.

التقصيات الخارجية (راجع: الفقرة ١٦(ز))

١٤. في بعض الظروف، قد تتولى سلطة إشراف خارجية تنفيذ أنواع أخرى من التقصيات، على سبيل المثال، تنفيذ فحوصات محورية تركز على جوانب معينة من ارتباطات المراجعة أو الممارسات التي تتم على مستوى المكتب، فيما يخص مجموعة مختارة من المكاتب.

المكتشفات (راجع: الفقرة ١٦(ح))

١٥. في إطار تجميع المكتشفات من أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة، قد يتعرف المكتب على ملاحظات أخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به، مثل النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيزه. وتشرح الفقرة ١٥٨ كيفية استخدام المكتب للملاحظات الأخرى في نظام إدارة الجودة.

١٦. تحتوي الفقرة ١٤٨ على أمثلة للمعلومات التي يتم جمعها من المصادر الأخرى ذات الصلة.

١٧. تشمل أنشطة المتابعة على المتابعة التي يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات، مثل التقصي عن الارتباطات. وعلاوة على ذلك، قد تشمل التقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة على معلومات تتعلق بارتباطات معينة. ونتيجة لذلك، تشمل المعلومات التي تتعلق بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، على مكتشفات على مستوى الارتباطات قد تكون مؤشراً على مكتشفات فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.

المكتب (راجع: الفقرة ١٦(ط))

١٨. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

الشبكة (راجع: الفقرتين ١٦(ل)، ٤٨)

١٩. قد يتم هيكلة الشبكات، والمكاتب داخلها، بطرق عدة. فعلى سبيل المثال، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب:

- قد تضع الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد توفر خدمات يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
 - قد تقوم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة بتوفير خدمات (موارد مثلاً) يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
 - قد تضع الهياكل أو الجهات الأخرى ضمن الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد تقوم بتوفير خدمات.
- ولأغراض هذا المعيار، فإن أي متطلبات للشبكة أو خدمات لها يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من هياكل أو جهات أخرى داخل الشبكة تُعد "متطلبات للشبكة أو خدمات لها".

العاملون (راجع: الفقرة ١٦(ن))

٢٠. إضافة إلى العاملين (أي الأفراد داخل المكتب)، قد يستعين المكتب بأفراد من خارجه عند تنفيذ الأنشطة في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد، على سبيل المثال، أفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة (على سبيل المثال، أفراد من مركز تقديم

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٦١-١٥٥

الخدمات التابع لأحد المكاتب ضمن الشبكة) أو أفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات (على سبيل المثال، مراجع أحد المكونات الذي يعمل لدى مكتب آخر ليس ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

٢١١. يشمل العاملون أيضاً الشركاء والموظفين في الهياكل الأخرى التابعة للمكتب، مثل مركز تقديم الخدمات داخل المكتب.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٦ (ر)، ٢٩)

٢٢١. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق في سياق نظم إدارة الجودة، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وقد يكون لمصطلح "المحاسب المهني" تعريف في المتطلبات المسلكية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يعرّف الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة مصطلح "المحاسب المهني" ويشرح كذلك نطاق تطبيق النصوص الواردة في الميثاق التي تنطبق على فرادى المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة ومكاتبهم.

٢٣١. يتناول الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة^٩ الظروف التي تمنع فيها الأنظمة أو اللوائح المحاسب المهني من الالتزام بأجزاء معينة من الميثاق. وينص الميثاق الدولي أيضاً على أن بعض الدول قد تكون لديها نصوص نظامية أو تنظيمية تختلف عن تلك الموضحة في الميثاق، أو تزيد عليها، وأن المحاسبين المهنيين في تلك الدول يلزم أن يكونوا على دراية بتلك الاختلافات وأن يلتزموا بالنصوص الأكثر تشدداً، ما لم تكن محظورة بموجب الأنظمة أو اللوائح.

٢٤١. قد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على الأفراد في سياق تنفيذ الارتباطات وليس على المكتب في حد ذاته. فعلى سبيل المثال:

- ينطبق الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية بموجب علاقتهم مع المكتب، سواء بصفة متعاقد أو موظف أو مالك، وقد يكون ذلك الجزء ذا صلة في سياق تنفيذ الارتباطات.
- تنطبق أيضاً متطلبات معينة في الجزأين الثالث والرابع من الميثاق الدولي على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية لصالح العملاء.

وقد تستدعي الحاجة أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التزام الأفراد بهذه المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

مثال للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأفراد فقط دون المكتب، والتي تتعلق بتنفيذ الارتباطات

يتناول الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة^{١٠} الضغوط التي تتم ممارستها لمخالفة المبادئ الأساسية، ويشتمل على متطلبات تحظر على أي فرد:

- السماح بأن تؤدي الضغوط التي يمارسها الآخرون إلى مخالفة الالتزام بالمبادئ الأساسية؛ أو
- ممارسة أي ضغوط على الآخرين مع علم المحاسب، أو مع وجود أسباب تدعوه إلى الاعتقاد، بأن تلك الضغوط ستؤدي إلى مخالفة الأفراد الآخرين للمبادئ الأساسية.

قد تنشأ هذه الظروف، على سبيل المثال، عندما يرى فرد أثناء تنفيذ الارتباط أن الشريك المسؤول عن الارتباط أو عضو آخر كبير في فريق الارتباط قد مارس ضغوطاً عليه لمخالفة المبادئ الأساسية.

الاستجابة (راجع: الفقرة ١٦ (ش))

٢٥١. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات العاملين والأفراد الآخرين الذين تخضع تصرفاتهم للسياسات (بمن فيهم فرق الارتباطات)، أو من خلال امتناعهم عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع سياسات المكتب.

^٩ الميثاق الدولي، الفقرتان ٧/١٠٠-٧/١٠٠ ت

^{١٠} الميثاق الدولي، الفقرة ٣/٢٧٠

٢٦٦. قد يتم التكاليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال، أو قد تنتج عن سلوكيات لم يصدر بها أمر رسمي ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المكتب. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب.

٢٧١. في حال استعانة المكتب بأفراد من خارجه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، فقد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات هؤلاء الأفراد. ويوفر معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)^{١١} إرشادات بشأن الحالات التي قد يجد المكتب فيها حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات الأفراد الذين من خارج المكتب في سياق مراجعة القوائم المالية.

مقدم/الخدمة (راجع: الفقرة ١٦(ت))

٢٨. يشمل مقدمو الخدمات مراجعي المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب.

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها (راجع: الفقرة ١٧)

٢٩. أمثلة للحالات التي قد لا يكون فيها أحد متطلبات هذا المعيار ذا صلة بالمكتب

- عندما يكون المكتب محاسباً قانونياً فرداً. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، قد لا تكون المتطلبات التي تتناول الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات داخل المكتب، والتوجيه، والإشراف والفحص، وعلاج الاختلاف في الآراء، قد لا تكون تلك المتطلبات ذات صلة.
- عندما تقتصر الارتباطات التي ينفذها المكتب على ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، إذا كان المكتب غير مطالب بالحفاظ على الاستقلال فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، فلن يكون من بين المتطلبات ذات الصلة الحصول على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين.

نظام إدارة الجودة

تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله (راجع: الفقرة ١٩)

٣٠. لا تُعد إدارة الجودة عملاً منعزلاً داخل المكتب؛ بل هي ناتج التكامل بين ثقافة تبدي التزاماً بالجودة، من جهة، وبين استراتيجية المكتب وأنشطته التشغيلية وآليات عمله، من جهة أخرى. ولذلك، قد يؤدي تصميم نظام إدارة الجودة والأنشطة التشغيلية للمكتب وآليات عمله على نحو متكامل إلى تطوير منهج متجانس لإدارة المكتب، وتعزيز فاعلية إدارة الجودة.

٣١. من المرجح تعزيز جودة الأحكام المهنية التي يمارسها المكتب عندما يبدي الأفراد الذين يتخذون تلك الأحكام موقفاً سلوكياً يشتمل على عقلية متسائلة، وينطوي ذلك على ما يلي:

- مراعاة مصدر المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نظام إدارة الجودة، ومراعاة ملاءمتها وكفايتها، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته؛
- الانفتاح والانتباه للحاجة إلى تنفيذ المزيد من التحريات أو غيرها من التصرفات.

المسؤوليات (راجع: الفقرات ٢٠، ٢١، ٢٨(د))

٣٢. يشتمل مكون الحوكمة والقيادة على هدف للجودة يتمثل في أن يكون الهيكل التنظيمي للمكتب وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

٣٣. بغض النظر عن إسناد المسؤوليات المتعلقة بنظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة ٢٠، يظل المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة ومسألة ومحاسبة الأفراد عن المهام المسندة إليهم. فعلى سبيل المثال، بالرغم من قيام المكتب بإسناد التقييم الخاص بنظام إدارة الجودة

^{١١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرات ٢٤١-٢٦١

والاستنتاج من هذا التقويم إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، وفقاً للفقرتين ٥٣ و ٥٤، فإن المكتب هو المسؤول عن هذا التقويم والاستنتاج.

٣٤أ. من المعتاد أن يكون الفرد الذي تُسند إليه المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ شريكاً في المكتب بحيث يكون له التأثير المناسب والصلاحيات المناسبة داخل المكتب، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢١. ومع ذلك، وبناءً على الهيكل القانوني للمكتب، قد توجد ظروف لا يكون فيها الفرد شريكاً في المكتب ولكن يكون له التأثير المناسب والصلاحيات المناسبة داخل المكتب لتنفيذ المهمة المسندة إليه بسبب الترتيبات الرسمية التي يحددها المكتب أو الشبكة التي ينتهي إليها المكتب.

٣٥أ. قد تختلف طريقة إسناد المكتب للمهام والمسؤوليات والصلاحيات داخله وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات معينة على المكتب تؤثر على هيكل القيادة والإدارة أو المسؤوليات المسندة إليهم. وقد يقوم الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ بإحالة المهام أو الإجراءات أو الواجبات أو التصرفات إلى أفراد آخرين لمساعدتهم في الوفاء بمسؤولياتهم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ مسؤولين ومسؤولين عن المسؤوليات المسندة إليهم.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية إسناد المهام والمسؤوليات

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتم إسناد المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى شريك مدير واحد يتحمل وحده مسؤولية الإشراف على المكتب. وقد يتحمل هذا الفرد أيضاً المسؤولية عن جميع جوانب نظام إدارة الجودة، بما في ذلك المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تتعدد مستويات القيادة داخل الهيكل التنظيمي للمكتب، وقد توجد للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تحظى بصلاحيات الإشراف غير التنفيذي على المكتب، وقد تتألف تلك الهيئة من أفراد من خارج المكتب. وعلاوة على ذلك، قد يقوم المكتب بإسناد المسؤولية التشغيلية عن جوانب خاصة في نظام إدارة الجودة بخلاف تلك المحددة في الفقرة ٢٠ (ج)، مثل المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بالمتطلبات المسلكية أو المسؤولية التشغيلية عن إدارة أحد خطوط الخدمات.

٣٦أ. يُعد الالتزام بمتطلبات الاستقلال أمراً ضرورياً لتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى، وهو أحد الأمور التي يتوقعها أصحاب المصلحة الذين يعتمدون على تقارير المكتب. وجرت العادة على أن يتولى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال مسؤولية الإشراف على جميع الأمور المتعلقة بالاستقلال بحيث يتم تصميم وتطبيق منهج قوي ومتسق من قبل المكتب للتعامل مع متطلبات الاستقلال.

٣٧أ. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات إضافية للأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠، مثل المتطلبات المتعلقة بالترخيص المهني أو التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر.

٣٨أ. تشتمل عادةً الخبرة والمعرفة المناسبة التي يحظى بها الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة على فهم القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب والخبرة المتعلقة بالعمليات التشغيلية الخاصة بعمل المكتب.

آلية المكتب لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٣)

٣٩أ. قد تتأثر طريقة تصميم المكتب لآلية تقييم المخاطر الخاصة به بطبيعة المكتب وظروفه، بما في ذلك طريقة هيكل المكتب وتنظيمه.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف آلية المكتب لتقييم المخاطر

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتوفر لدى الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة فهم للمكتب وارتباطاته بما يكفي لتنفيذ آلية تقييم المخاطر. وقد يكون توثيق أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات أقل شمولاً مما يتم في المكاتب الأكثر تعقيداً (قد يتم التوثيق، على سبيل المثال، في مستند واحد).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد توجد آلية رسمية لتقييم المخاطر، يشارك فيها العديد من الأفراد وتنطوي على الكثير من الأنشطة. وقد تكون الآلية مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات بشكل مركزي لجميع وحدات العمل والوظائف وخطوط الخدمات) أو غير مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات

على مستوى كل وحدة عمل أو وظيفة أو خط خدمة، مع تجميع المخرجات على مستوى المكتب). وقد تحدد الشبكة أيضاً للمكتب أهدافاً ومخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها ليقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة.

٤٠ أ. يُعد تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها آلية تكرارية، وليس المقصود أن يتم تناول متطلبات هذا المعيار على نسق واحد. فعلى سبيل المثال:

- عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، قد يرى المكتب حاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة.
 - عند تصميم الاستجابات وتطبيقها، قد يرى المكتب أن ثمة خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه وتقييمه.
- ٤١ أ. تشكل مصادر المعلومات التي تمكن المكتب من تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها، جزءاً من مكون المعلومات والاتصالات الخاص بالمكتب وهي تشمل:
- نتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (انظر الفقرتين ٤٢ و١٧١).
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مقدمي الخدمات، بما في ذلك:
 - المعلومات عن متطلبات الشبكة أو خدماتها (انظر الفقرة ٤٨)؛
 - المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الشبكة، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بنتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (انظر الفقرتين ٥٠، ٥١).

قد توجد أيضاً معلومات أخرى، داخلية أو خارجية على السواء، ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر، مثل:

- المعلومات المتعلقة بالشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار.
- نتائج التقصيات الخارجية.
- المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة أو عدم التزامها باللوائح التنظيمية للأوراق المالية).
- التغييرات في نظام إدارة الجودة التي تؤثر على جوانب النظام الأخرى، مثل التغييرات في موارد المكتب.
- المصادر الخارجية الأخرى، مثل الإجراءات التنظيمية والدعاوى القضائية المقامة ضد المكتب أو ضد مكاتب أخرى داخل الدولة والتي قد تسلط الضوء على أمور يلزم على المكتب مراعاتها.

تحديد أهداف الجودة (راجع: الفقرة ٢٤)

٤٢ أ. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تنشأ عنها أهداف إضافية للجودة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المكتب مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتعيين أفراد غير تنفيذيين في هيكل الحوكمة الخاص به ويرى المكتب أنه من الضروري تحديد أهداف إضافية للجودة تتناول تلك المتطلبات.

٤٣ أ. بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، قد لا يرى المكتب ضرورة لتحديد أهداف إضافية للجودة.

٤٤ أ. قد يحدد المكتب أهدافاً فرعية لتعزيز التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها.

التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٥)

٤٥ أ. قد توجد حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أخرى، تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، غير موضحة في الفقرة ٢٥ (أ) قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة.

٤٦١. تنشأ المخاطر من الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، على تحقيق أهداف الجودة، ومن درجة ذلك التأثير. ولا تستوفي المخاطر جميعها تعريف خطر الجودة. ويساعد الحكم المهني المكتب في تحديد ما إذا كان الخطر يُعد من مخاطر الجودة، ويعتمد ذلك على نظر المكتب فيما إذا كانت هناك احتمالية معقولة لحدوث الخطر وتأثيره سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

أمثلة لفهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة	أمثلة لمخاطر الجودة التي قد تنشأ
القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله: تعتمد الأهداف المالية العامة للمكتب اعتماداً كبيراً على مدى الخدمات التي يقدمها المكتب التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار.	- في سياق الحوكمة والقيادة، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة مثل ما يلي: - توزيع الموارد أو تخصيصها بطريقة تمنح الأولوية للخدمات التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار واحتمال أن يؤثر ذلك سلباً على جودة الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار. - عدم مراعاة القرارات المتعلقة بالأولويات المالية والتشغيلية، بصورة تامة أو كافية، لأهمية الجودة في تنفيذ الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.
خصائص القيادة وأسلوبها الإداري: المكتب هو مكتب صغير يحتوي على عدد قليل من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يشاركون الصلاحيات فيما بينهم.	- في سياق الموارد، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة، من بينها ما يلي: - عدم الوضوح في تحديد وإسناد مسؤوليات القيادة عن الجودة، ومسؤوليتها عنها. - مرور تصرفات القيادة وسلوكياتها التي لا تعزز الجودة دون استجواب.
مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية: أنجز المكتب مؤخراً اندماجاً مع مكتب آخر.	- في سياق الموارد، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة، من بينها ما يلي: - احتمال عدم توافق الموارد التقنية التي يستخدمها المكتبان المندمجان. - احتمال أن تستخدم فرق الارتباطات موارد فكرية قام أحد المكتبين بتطويرها قبل الاندماج، وهذه الموارد لم تعد متسقة مع المنهجية الجديدة التي يستخدمها المكتب الجديد المندمج.

٤٧١. نظراً للطبيعة المتجددة لنظام إدارة الجودة، فقد تنشأ عن الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات، يتم اتخاذها أو لا يتم اتخاذها، تؤدي إلى ظهور المزيد من مخاطر الجودة. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المكتب مورداً (على سبيل المثال، مورداً تقنياً) لمواجهة أحد مخاطر الجودة، وقد تنشأ مخاطر تتعلق بالجودة من استخدام ذلك المورد.

٤٨١. قد تتباين درجة التأثير السلبي للخطر، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق أحد أهداف الجودة بناءً على الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي نشأ عنها هذا الخطر، مع مراعاة ما يلي، على سبيل المثال:

- الكيفية التي ستؤثر بها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، على تحقيق هدف الجودة.
- معدل الحدوث المتوقع للحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها.
- المدة التي ستستغرقها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، من بعد وقوعه حتى يظهر تأثيره، وما إذا كان المكتب ستسنع له الفرصة خلال ذلك الوقت للاستجابة من أجل التخفيف من تأثير تلك الحالة أو ذلك الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها.

- طول المدة التي ستؤثر خلالها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، من بعد وقوعه على تحقيق هدف الجودة.

ولا يلزم أن ينطوي تقييم مخاطر الجودة على منح درجات أو نقاط رسمية، ولكن لا تُمنع المكاتب من استخدامها.

تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة (راجع: الفقرة ١٦ (ش)، ٢٦)

- ٤٩أ. تعتمد طبيعة الاستجابات، وتوقيتها ومداه، على أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة، أي مدى الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

- ٥٠أ. قد تعمل الاستجابات، التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها، على مستوى المكتب أو مستوى الارتباطات، أو قد توجد مجموعة من المسؤوليات التي تتعلق باتخاذ التصرفات على مستوى المكتب والارتباطات.

مثال لاستجابة قام المكتب بتصميمها وتطبيقها وتعمل على مستوى كل من المكتب والارتباطات

يضع المكتب سياسات أو إجراءات للتشاور تحدد الأطراف التي ينبغي على فرق الارتباطات التشاور معها والأمور الخاصة التي يتعين أن يتم التشاور بشأنها. ويعين المكتب أفراداً يتمتعون بمؤهلات وخبرات مناسبة لتقديم الاستشارات. ويتولى فريق الارتباط المسؤولية عن تحديد الحالات التي تقع فيها أمور تستدعي التشاور وعن البدء في عملية التشاور وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها.^{١٢}

- ٥١أ. قد تزيد الحاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات موثقة بشكل رسمي في المكاتب التي تحتوي على الكثير من العاملين أو المكاتب المنتشرة جغرافياً، بغية تحقيق الاتساق عبر المكتب.

التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته (راجع: الفقرة ٢٧)

٥١أ. مثال للتدرج لتوضيح كيفية تباين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون لدى المكتب سياسات أو إجراءات غير رسمية لمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته، وخاصة عندما يكون الأفراد المسؤولين عن تحديد أهداف الجودة والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها وتصميم الاستجابات وتطبيقها قادرين على معرفة تلك المعلومات في السياق الطبيعي لأنشطتهم.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات أكثر رسمية لمعرفة والنظر في المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وقد يشمل هذا، على سبيل المثال، إجراء استعراض دوري للمعلومات التي تتعلق بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، بما في ذلك التتبع الدائم للاتجاهات السائدة وما يحدث في البيئة الداخلية والخارجية للمكتب.

- ٥٣أ. قد يلزم تحديد أهداف إضافية للجودة، أو إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها، كجزء من التصرفات التصحيحية التي يتخذها المكتب لعلاج قصور تم التعرف عليه وفقاً للفقرة ٤٢.

- ٥٤أ. يحتمل أن يكون المكتب قد حدد أهدافاً للجودة إضافة إلى تلك المنصوص عليها في هذا المعيار. وقد يتعرف المكتب أيضاً على معلومات تشير إلى زوال الحاجة إلى أهداف الجودة الإضافية التي قام المكتب بتحديدتها بالفعل، أو معلومات تشير إلى ضرورة تعديل تلك الأهداف.

الحوكمة والقيادة

الالتزام بالجودة (راجع: الفقرة ٢٨ (أ))

- ٥٥أ. تُعد ثقافة المكتب عاملاً مهماً في التأثير على سلوك العاملين. وتحدد المتطلبات السلوكية ذات الصلة عادةً المبادئ الخاصة بسلوك وأداب المهنة، وهي متناولة بمزيد من التفصيل في مكون المتطلبات السلوكية ذات الصلة في هذا المعيار. وقد تشمل القيم والمواقف السلوكية المهنية على ما يلي:

^{١٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

- الأسلوب المهني، على سبيل المثال، مراعاة المواعيد واللباقة والاحترام والمساءلة وسرعة الاستجابة والموثوقية.
- الالتزام بالعمل الجماعي.
- الانفتاح على الأفكار الجديدة أو وجهات النظر المختلفة في البيئة المهنية.
- السعي لتحقيق التميز.
- الالتزام بتحسين المستمر (على سبيل المثال، وضع توقعات تفوق الحد الأدنى من المتطلبات وتركز على التعلم المستمر).
- المسؤولية الاجتماعية.

٥٦أ. قد تشمل آلية المكتب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، بما في ذلك وضع استراتيجيات العمل، أموراً مثل قرارات المكتب بشأن الأمور المالية والتشغيلية، أو الأهداف المالية للمكتب، أو كيفية إدارة الموارد المالية، أو نمو الحصة السوقية للمكتب، أو التخصص في صناعات معينة، أو عروض الخدمات الجديدة. وقد تؤثر الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب، بشكل مباشر أو غير مباشر، على التزام المكتب بالجودة، فعلى سبيل المثال، قد تركز الحوافز داخل المكتب على أولويات مالية وتشغيلية قد تثبط السلوكيات التي تبدي التزاماً بالجودة.

القيادة (راجع: الفقرة ٢٨ (ب) و٢٨ (ج))

٥٧أ. تشمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمساءلة ومحاسبة القيادة عن الجودة تقييمات الأداء التي تتطلبها الفقرة ٥٦. بالرغم من قيام القيادة بإرساء النهج المناسب على المستويات العليا من خلال تصرفاتها وسلوكياتها، فإن التصرفات والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة على جميع المستويات داخل المكتب تسهم مجتمعة في خلق ثقافة المكتب وإبداء الالتزام بالجودة.

الهيكل التنظيمي (راجع: الفقرة ٢٨ (د))

٥٩أ. قد يشتمل الهيكل التنظيمي للمكتب على وحدات تشغيلية أو آليات تشغيلية أو أقسام أو مواقع جغرافية وغيرها من الهياكل. وفي بعض الحالات، قد يقوم المكتب بإدارة الآليات أو الأنشطة مركزياً من خلال مركز لتقديم الخدمات، وقد تضم فرق الارتباطات عاملين من مركز تقديم الخدمات التابع للمكتب لتنفيذ مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة.

الموارد (راجع: الفقرة ٢٨ (هـ))

٦٠أ. يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية، أو المسؤولية التشغيلية، عن نظام إدارة الجودة قادرين في معظم الحالات على التأثير في طبيعة ومدى الموارد التي يقوم المكتب بالحصول عليها وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها، وطريقة توزيع تلك الموارد أو تخصيصها، بما في ذلك توقيت استخدامها.

٦١أ. نظراً لأن الاحتياجات من الموارد قد تتغير على مدار الوقت، فقد لا يمكن التنبؤ بجميع تلك الاحتياجات. وقد ينطوي تخطيط موارد المكتب على تحديد الموارد اللازمة في الوقت الراهن، وتوقع الاحتياجات المستقبلية للمكتب من تلك الموارد، ووضع آليات للتعامل مع الاحتياجات غير المتوقعة من الموارد عند نشأتها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٦ (ر)، ٢٩)

٦٢أ. يوضح الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة التي تحدد معيار السلوك المأمول من المحاسب المهني، وينص على معايير الاستقلال الدولية. وتتمثل المبادئ الأساسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. ويحدد الميثاق الدولي أيضاً المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني اتباعه للالتزام بالمبادئ الأساسية وللالتزام، عند الاقتضاء، بمعايير الاستقلال الدولية. كما يتناول الميثاق موضوعات محددة تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية. وقد تحتوي الأنظمة أو اللوائح أيضاً على أحكام تتناول المتطلبات المسلكية، بما في ذلك الاستقلال، مثل أنظمة الخصوصية التي تمس سرية المعلومات.

٦٣أ. في بعض الحالات، قد تكون الأمور التي يتناولها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها.

أمثلة للأمور التي قد يقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة والتي تكون أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها

- أن يحظر المكتب قبول الهدايا والإكراميات من العملاء، حتى وإن كانت القيمة تافهة وغير مهمة.
- أن يحدد المكتب فترات تدوير لجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، بما في ذلك الشركاء الذين يتولون تنفيذ ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويمدد فترات التدوير لجميع كبار الأعضاء في فرق الارتباطات.

٦٤. قد تؤثر المكونات الأخرى على مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تتعلق به.

أمثلة للعلاقات بين مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة والمكونات الأخرى

- قد يتناول مكون المعلومات والاتصالات نقل مختلف الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك:
 - قيام المكتب بنقل متطلبات الاستقلال إلى جميع العاملين وغيرهم ممن يخضعون لمتطلبات الاستقلال.
 - قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات ذات الصلة إلى المكتب دون خوف من ردود الفعل الانتقامية، مثل المواقف التي قد تخلق تهديدات تمس الاستقلال، أو المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- في إطار مكون الموارد، قد يقوم المكتب بما يلي:
 - تخصيص أفراد لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور التي تتعلق بتلك المتطلبات.
 - استخدام تطبيقات تقنية المعلومات لمتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بالاستقلال والحفاظ عليها.

٦٥. تعتمد المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية استعانة المكتب بتلك الأطراف في نظامه الخاص بإدارة الجودة، أو في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى

- قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة أو موظفي تلك المكاتب، فعلى سبيل المثال، يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة.
- قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على تعريف لفريق الارتباط أو مفهوم آخر مماثل، وقد يشمل التعريف أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات التأكيد على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لمكون أو مقدم خدمة تم تكليفه لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد). وبناءً عليه، فإن أي متطلبات ضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تنطبق على فريق الارتباط حسب التعريف الوارد في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو المفهوم الآخر المماثل، قد تكون ذات صلة أيضاً بهؤلاء الأفراد.
- قد ينطبق مبدأ السرية على الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو مقدمي الخدمات، عندما يمكنهم الوصول إلى معلومات العميل التي حصل عليها المكتب.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

٦٦. عند تحقيق أهداف الجودة الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالاستقلال، قد يتناول المراجعون في القطاع العام الاستقلال في سياق التكليف الصادر في القطاع العام والتدابير النظامية.

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

طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (راجع: الفقرة ٣٠ (أ) (١))

٦٧أ. قد تشمل المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ما يلي:

- صناعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها والعوامل التنظيمية ذات الصلة؛
- طبيعة المنشأة، على سبيل المثال، عملياتها التشغيلية وهيكلها التنظيمي وملكيته وحوكمتها ونموذج عملها وكيفية تمويلها؛
- طبيعة الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة، فعلى سبيل المثال، في حالة إعداد التقارير المتكاملة:
 - قد يشمل الموضوع محل الارتباط على معلومات اجتماعية أو بيئية أو معلومات تتعلق بالصحة والسلامة؛
 - قد تكون الضوابط المنطبقة في صورة مقاييس للأداء قامت بتحديد هياكل خبراء معترف بها.

٦٨أ. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها لدعم أحكام المكتب بشأن نزاهة العميل وقيمه الأخلاقية هوية المالك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة، وسمعتهم التجارية.

أمثلة للعوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نزاهة العميل وقيمه الأخلاقية

- طبيعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها، بما في ذلك مدى تعقيد هيكل إدارتها وملكيته.
- طبيعة العمليات التشغيلية للعميل، بما في ذلك ممارساته التجارية.
- المعلومات التي تتعلق بالموقف السلوكي للمالك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة تجاه أمور مثل التفسير المخل لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العميل مهتماً على نحوٍ مبالغ فيه بإبقاء أتعاب المكتب منخفضة قدر الإمكان.
- المؤشرات الدالة على وجود قيد مفروض من العميل على نطاق العمل.
- المؤشرات على احتمال تورط العميل في أنشطة غسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب، وعدم إعادة التعاقد مع المكتب السابق.
- الهوية والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.

٦٩أ. قد يحصل المكتب على المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر الداخلية والخارجية، من بينها:

- في حالة العلاقة مع عميل حالي، المعلومات من الارتباطات الحالية أو السابقة، إن أمكن، أو الاستفسار من العاملين الآخرين الذين تولوا تنفيذ ارتباطات أخرى لصالح العميل.
- في حالة العلاقة مع عميل جديد، الاستفسار من مقدمي الخدمات الحاليين أو السابقين الذين قاموا بتقديم خدمات المحاسبة المهنية إلى العميل، وفقاً للمتطلبات المسبقة ذات الصلة.
- المناقشات مع الأطراف الثالثة الأخرى، مثل البنوك والمستشارين القانونيين والنظراء في الصناعة.
- البحث عن خلفية العميل في قواعد البيانات ذات الصلة (التي قد تكون موارد فكرية). وقد يستعين المكتب في بعض الحالات بمقدم خدمة لإجراء هذا البحث.

٧٠أ. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار ذات صلة أيضاً في كثير من الأحيان بفريق الارتباط عند التخطيط للارتباط وتنفيذه. وقد تتطلب المعايير المهنية على وجه الخصوص من فريق الارتباط الحصول على هذه المعلومات

والنظر فيها. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)١٣ من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.

٧١١. قد تشمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة يلزم تناولها قبل قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وقد تتطلب أيضاً من المكتب الاستفسار من مكتب حالي أو سابق عند قبول الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تغيير في المراجعين، يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)١٤ من المراجع، قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يتصل بالمراجع السابق عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويشمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة١٥ أيضاً على متطلبات لمراجعة تضارب المصالح عند قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط والاتصال بالمكتب الحالي أو السابق عند قبول ارتباط لمراجعة أو فحص القوائم المالية.

قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠ (أ) (٢))

٧٢١. قد تتأثر قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، بما يلي:

- توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط، أو إلى الأشخاص الذين يقومون بتوفير هذه المعلومات؛
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط قادرين على الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

أمثلة للعوامل التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند تحديد توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط

- ظروف الارتباط والموعود النهائي لإعداد التقرير.
- توفر الأفراد الذين يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويشمل هذا توفر:
 - أفراد لتحمل المسؤولية العامة عن توجيه الارتباط والإشراف عليه؛
 - أفراد على معرفة بالصناعة ذات الصلة أو الموضوع محل الارتباط أو الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع وعلى خبرة بالمتطلبات التنظيمية، أو متطلبات إعداد التقرير، ذات الصلة؛
 - أفراد لتنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بالمكونات لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعات.
- توفر الخبراء، عند الحاجة إليهم.
- ما إذا كان يتوفر فرد يستوفي متطلبات الأهلية المنصوص عليها في معيار إدارة الجودة (٢)، في حالة الحاجة إلى تنفيذ فحص لجودة الارتباط.
- الحاجة إلى الموارد التقنية، على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات التي تمكن فريق الارتباط من تنفيذ الإجراءات على بيانات المنشأة.
- الحاجة إلى الموارد الفكرية، على سبيل المثال، المنهجيات، أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع، أو الوصول إلى مصادر المعلومات.

الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب (راجع: الفقرة ٣٠ (ب))

٧٣١. قد تركز الأولويات المالية على ربحية المكتب، ويكون للأتعاب التي يتم الحصول عليها لتنفيذ الارتباطات تأثير على الموارد المالية للمكتب. وقد تشمل الأولويات التشغيلية مجالات التركيز الاستراتيجية، مثل نمو الحصة السوقية للمكتب أو التخصص في صناعات معينة أو عروض

١٣ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٣

١٤ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣ (ب)

١٥ الميثاق الدولي، القسم ٣١٠ والفقرات ي ٣٢٠/٤-ي ٣٢٠/٨

الخدمات الجديدة. وقد توجد ظروف يكون المكتب راضياً فيها عن الأتعاب المقترحة للارتباط لكن من غير المناسب له قبول أو الاستمرار في الارتباط أو العلاقة مع العميل (على سبيل المثال، عندما يفتقر العميل للنزاهة والقيم الأخلاقية).

٧٤أ. قد توجد ظروف أخرى لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويتناول الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{١٦} الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى، بما في ذلك الظروف التي قد تخلق تهديداً يمس الالتزام بالمبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المقترحة للارتباط قليلة جداً.

تنفيذ الارتباطات

مسؤوليات فريق الارتباط والتوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرتين ٣١(أ)، ٣١(ب))

٧٥أ. قد تشمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة بشأن المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) المسؤولية العامة للشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي يكون مسؤولاً عنه وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط طوال مدته، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توجيه فريق الارتباط، والإشراف عليه، بشكل مناسب وفحص عمله.

٧٦أ. أمثلة للتوجيه والإشراف والفحص

- قد يشمل توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه على ما يلي:
 - متابعة التقدم في تنفيذ الارتباط؛
 - النظر فيما يلي فيما يخص أعضاء فريق الارتباط:
 - ما إذا كانوا يفهمون التعليمات التي تصدر لهم؛
 - ما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ الارتباط؛
 - معالجة الأمور التي تنشأ أثناء الارتباط والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط بما يناسب ذلك؛
 - تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.
- قد يشمل فحص العمل الذي تم تنفيذه على النظر فيما إذا كان:
 - قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - قد أثّرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
 - قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
 - توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم التخطيط له؛
 - العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
 - مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها لارتباط التأكيد كافياً ومناسباً لدعم التقرير؛
 - قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات الارتباط.

٧٧أ. في بعض الظروف، قد يستعين المكتب بعاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب أو بأفراد من مركز لتقديم الخدمات في مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (أي يتم ضم هؤلاء العاملين أو الأفراد الآخرين إلى فريق الارتباط). وفي هذه الظروف، قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب على وجه الخصوص توجيه الأفراد والإشراف عليهم وفحص عملهم، ومثال ذلك:

^{١٦} الميثاق الدولي، الفقرة ٣٣/٣ ت ٢

- الجوانب الخاصة بالارتباط التي قد يتم إسنادها إلى الأفراد في مركز تقديم الخدمات؛
- الطريقة المتوقعة لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط، أو من يقوم مقامه، بتوجيه العمل الذي ينفذه الأفراد في مركز تقديم الخدمات، والإشراف عليه وفحصه؛
- بروتوكولات الاتصال بين فريق الارتباط والأفراد في مركز تقديم الخدمات.

الحكم المهني ونزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣١ ج))

٧٨. تدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتم اتخاذها بشأن ارتباط التأكيد، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط أثناء تنفيذ ارتباط التأكيد. وقد تتناول الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ممارسة الحكم المهني أو نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) ١٧ أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من تلك المعوقات.

التشاور (راجع: الفقرة ٣١ د))

٧٩. ينطوي التشاور عادة على إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب، مع أفراد من داخل المكتب أو خارجه ممن يتمتعون بخبرات متخصصة، بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل. وقد تسهم البيئة، التي تشدد على أهمية التشاور وفائدته وتشجع فرق الارتباطات على التشاور، في دعم الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة.

٨٠. قد يقوم المكتب بتحديد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي يلزم التشاور بشأنها، أو قد يقوم فريق الارتباط بالتعرف على الأمور التي تستدعي التشاور. وقد يحدد المكتب أيضاً كيفية الاتفاق على الاستنتاجات وطريقة تطبيقها.

٨١. يشتمل معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) ١٨ على متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتشاور.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرة ٣١ هـ))

٨٢. قد يشجع المكتب على تحديد الاختلاف في الآراء في مرحلة مبكرة، وقد يضع الخطوات التي سيتم اتخاذها عند طرح هذه الاختلافات والتعامل معها، بما في ذلك كيفية حل الأمر وكيفية تطبيق الاستنتاجات وتوثيقها. وفي بعض الظروف، قد يتم حل الاختلاف في الآراء من خلال التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مكتب آخر، أو مع جهة مهنية أو تنظيمية.

توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٣١ و))

٨٣. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على الحدود الزمنية لاستكمال جمع الملفات النهائية لأنواع محددة من الارتباطات. وقد يقوم المكتب بتعيين هذا الحد الزمني في حال عدم النص عليه في الأنظمة أو اللوائح. وفي حال الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أو معايير ارتباطات التأكيد، لا يزيد عادةً الحد الزمني المناسب الذي يلزم خلاله استكمال جمع ملف الارتباط النهائي عن ٦٠ يوماً من تاريخ تقرير الارتباط.

٨٤. قد يتضمن الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، إدارة الحفظ الآمن للبيانات الأساسية والتقنية ذات الصلة، وإدارة سلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها. وقد يستلزم الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، استخدام تطبيقات لتقنية المعلومات. وقد يتم المساس بسلامة وثائق أعمال الارتباط في حال التعديل فيها أو الإضافة إليها أو الحذف منها دون أخذ تصريح للقيام بذلك، أو في حال فقدانها أو تلفها بشكل دائم.

٨٥. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على فترات للاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط. وفي حال عدم النص على فترات الاحتفاظ، فقد ينظر المكتب في طبيعة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها، وفي الظروف الخاصة بالمكتب، بما في ذلك ما إذا كان ثمة حاجة لوثائق أعمال الارتباط

١٧ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٥١-٣٧١

١٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

لتوفير سجل بالأمر التي تستمر أهميتها للارتباطات المستقبلية. وفي حالة الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً أو معايير ارتباطات التأكيد، لا تقل فترة الاحتفاظ عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير الارتباط، أو عند الاقتضاء، من تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة، أيهما أبعد.

الموارد (راجع: الفقرة ٣٢)

٨٦. تشمل الموارد لأغراض مكون الموارد ما يلي:

- الموارد البشرية.
- الموارد التقنية، مثل تطبيقات تقنية المعلومات.
- الموارد الفكرية، مثل السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية.

وتُعد الموارد المالية أيضاً ذات صلة بنظام إدارة الجودة لأنها ضرورية للحصول على الموارد البشرية والموارد التقنية والموارد الفكرية الخاصة بالمكتب، وضرورية لتطويرها والحفاظ عليها. ونظراً لأن إدارة وتوزيع الموارد المالية تتأثر إلى حد كبير بالقيادة، فإن أهداف الجودة ضمن مكون الحوكمة والقيادة، كتلك التي تتناول الأولويات المالية والتشغيلية، تتناول الموارد المالية.

٨٧. قد تتوفر الموارد داخلياً لدى المكتب، أو قد يتم الحصول عليها خارجياً من الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة. وقد يتم استخدام الموارد في تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، أو في تنفيذ الارتباطات كجزء من تشغيل نظام إدارة الجودة. وعندما يتم الحصول على مورد من الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة، تشكل الفقرات ٤٨-٥٢ جزءاً من الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها عند تحقيق الأهداف ضمن هذا المكون.

الموارد البشرية

توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وكفاءة العاملين وقدراتهم (راجع: الفقرتين ٣٢ (أ)، ٣٢ (د))

٨٨. يُقصد بالكفاءة قدرة الفرد على تنفيذ المهام، وهي تتجاوز المعرفة بالمبادئ والمعايير والمفاهيم والحقائق والإجراءات؛ وهي ناتج تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية. ويمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، من بينها التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر أو التدريب أو الخبرة العملية أو قيام أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة بإرشاد الأعضاء الأقل خبرة.

٨٩. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تتناول الكفاءات والقدرات، مثل متطلبات حصول الشركاء المسؤولين عن الارتباطات على ترخيص مهني، بما في ذلك متطلبات بشأن تعليمهم المهني وتطويرهم المهني المستمر.

٩٠. أ. أمثلة للسياسات أو الإجراءات التي تتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم

قد تتناول السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم ما يلي:

- استقطاب الأفراد الذين يتمتعون بالكفاءات المناسبة، أو القادرين على تطويرها.
- تركيز البرامج التدريبية على تطوير كفاءة العاملين والتطوير المهني المستمر.
- آليات التقييم التي يتم تنفيذها على فترات زمنية مناسبة والتي تتضمن مجالات الكفاءة ومقاييس الأداء الأخرى.
- الأجور والترقيات وغيرها من الحوافز التي يتم تقديمها لجميع العاملين، بما في ذلك الشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأفراد المسند إليهم المهام والمسؤوليات التي تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التزام العاملين بالجودة ومساءلتهم والإشادة بعملهم فيما يتعلق بالالتزام بالجودة (راجع: الفقرة ٣٢ (ب))

٩١. تساعد التقييمات والتعليقات التي تتم في حينها في دعم وتعزيز التطوير المستمر لكفاءة العاملين. ويمكن اتباع طرق أقل رسمية للتقييم والتعليق، كما في حالة المكاتب التي تضم عدداً قليلاً من العاملين.

٩٢. يمكن الإشادة بالتصرفات أو السلوكيات الإيجابية التي يبديها العاملون من خلال عدة وسائل، على سبيل المثال، من خلال الأجور أو الترقيات أو غيرها من الحوافز. وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب تقديم حوافز بسيطة أو غير رسمية لا تعتمد على المكافآت النقدية.

٩٣. قد تعتمد طريقة مساءلة المكتب للعاملين عن تصرفاتهم أو سلوكياتهم التي تؤثر سلباً على الجودة، مثل الإخفاق في إبداء الالتزام بالجودة أو تطوير والحفاظ على الكفاءات اللازمة لتنفيذ مهامهم أو تطبيق استجابات المكتب حسب تصميمها، على طبيعة التصرف أو السلوك، بما في ذلك حدته ومعدل حدوثه. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المكتب عندما يبدي العاملون تصرفات أو سلوكيات تؤثر سلباً على الجودة ما يلي:

- التدريب أو غيره من صور التطوير المهني.
- النظر في أثر الأمر على تقييم أداء العاملين المتورطين، أو أجورهم أو ترقياتهم أو غير ذلك من الحوافز.
- الإجراءات التأديبية، في حال مناسبتها.

الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (راجع: الفقرة ٣٢ ج))

٩٤. قد تشمل المعايير المهنية على مسؤوليات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن مناسبة الموارد. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)^{١٩} مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب.

تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط (راجع: الفقرة ٣٢ د))

٩٥. قد يتم تخصيص الأعضاء لفرق الارتباطات من قبل:

- المكتب، ويشمل ذلك تخصيص العاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب.
- الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة عندما يستعين المكتب بأفراد من الشبكة التي ينتهي إليها أو من مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات أو مركز لتقديم الخدمات تابع للشبكة أو مكتب آخر ضمن الشبكة).
- مقدم خدمة عندما يستعين المكتب بأفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات من مكتب ليس ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

٩٦. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)^{٢٠} مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويستفيض معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث)^{٢١} في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعة. وقد تشمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط على سياسات أو إجراءات تتناول ما يلي:

- المعلومات التي قد يحصل عليها الشريك المسؤول عن الارتباط والعوامل التي يلزم مراعاتها عند ضمان أن أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط، بما في ذلك الأعضاء الذين تخصصهم الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو يخصصهم مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة، يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباط.
- كيفية علاج المخاوف التي تتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط، وخاصة الأعضاء الذين يتم تخصيصهم من قبل الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة.

^{١٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرة ٢٥

^{٢٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرة ٢٦

^{٢١} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)". الفقرة ٢٦

٩٧. تنطبق متطلبات الفقرات ٤٨-٥٢ أيضاً عندما تتم الاستعانة في الارتباط بأفراد من الشبكة التي ينتهي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة، بما في ذلك مراجعي المكونات (انظر، على سبيل المثال، الفقرة ١٧٩).

الموارد التقنية (راجع: الفقرة ٣٢(و))

٩٨. تشكّل الموارد التقنية، التي تكون عادةً في صورة تطبيقات لتقنية المعلومات، جزءاً من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب. وتشتمل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب أيضاً على البنية التحتية الداعمة لها وعلى آليات تقنية المعلومات والموارد البشرية المشاركة في تلك الآليات:

- تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج المصممة لتنفيذ مهمة محددة للمستخدم بشكل مباشر، أو لبرنامج آخر في بعض الحالات.
- تتألف البنية التحتية لتقنية المعلومات من شبكة تقنية المعلومات ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يرتبط بها من أجهزة وبرمجيات.
- آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي يتبعها المكتب لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات، ويشمل ذلك متابعة بيئة تقنية المعلومات.
- ٩٩. قد تخدم الموارد التقنية أغراض متعددة داخل المكتب، وبعض هذه الأغراض قد لا يكون ذا صلة بنظام إدارة الجودة. وتتمثل الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار فيما يلي:

- الموارد التقنية التي يتم استخدامها بشكل مباشر في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛
- الموارد التقنية التي تستخدمها بشكل مباشر فرق الارتباطات في تنفيذ الارتباطات؛
- الموارد التقنية اللازمة للتمكن من التشغيل الفعال لما سبق، على سبيل المثال فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات الداعمة لذلك التطبيق.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تضم الموارد التقنية تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي تستخدمها فرق الارتباطات والتي يكون قد تم شراؤها من مقدمي الخدمات. وقد تكون آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل تطبيق تقنية المعلومات ذات صلة أيضاً، رغم أنها قد تكون بسيطة (على سبيل المثال، الآليات الخاصة بتصريح الوصول إلى تطبيق تقنية المعلومات ومعالجة التحديثات على التطبيق).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تكون الموارد التقنية أكثر تعقيداً وقد تضم:
 - العديد من تطبيقات تقنية المعلومات، بما في ذلك التطبيقات المطورة حسب الطلب أو التطبيقات التي من تطوير الشبكة التي ينتهي إليها المكتب، مثل:
 - تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها فرق الارتباطات (على سبيل المثال، البرمجيات وأدوات المراجعة الآلية الخاصة بالارتباطات).
 - تطبيقات تقنية المعلومات التي يقوم المكتب بتطويرها واستخدامها لإدارة الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة (على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بمتابعة الاستقلال أو تخصيص العاملين للارتباطات).
 - آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل هذه التطبيقات، بما في ذلك الأفراد المسؤولين عن إدارة البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات وآليات المكتب لإدارة التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات.

١٠٠. قد ينظر المكتب في الأمور الآتية عند الحصول على تطبيق تقنية المعلومات وتطويره واستخدامه والحفاظ عليه:

- اكتمال البيانات المدخلة ومناسبتها؛
- الحفاظ على سرية البيانات؛

- تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه وتحقيقه للغرض المرجو منه؛
- تحقيق المخرجات من تطبيق تقنية المعلومات للغرض الذي سيتم استخدامها لأجله؛
- مناسبة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات اللازمة لدعم استمرار تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه؛
- الحاجة إلى المهارات المتخصصة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات بفاعلية، بما في ذلك تدريب من سيقوم باستخدام التطبيق؛
- الحاجة إلى وضع إجراءات توضح كيفية تشغيل تطبيق تقنية المعلومات.

١٠١١. قد يحظر المكتب على وجه الخصوص استخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو استخدام خصائصها إلى حين التأكد من تشغيلها بشكل مناسب واعتمادها للاستخدام بواسطة المكتب. أو قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي يستخدم فيها فريق الارتباط أحد تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من قبل المكتب. وقد تتطلب هذه السياسات أو الإجراءات من فريق الارتباط التأكد من مناسبة تطبيق تقنية المعلومات للاستخدام قبل استخدامه في الارتباط، وذلك من خلال النظر في الأمور الموضحة في الفقرة ١٠١٠. ويتناول معيار المراجعة (٢٠٠) (المُحدث)^{٢٢} مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن موارد الارتباط.

الموارد الفكرية (راجع: الفقرة ٣٢(ز))

١٠٢١. تشمل الموارد الفكرية المعلومات التي يستخدمها المكتب للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة وتعزيز الاتساق في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للموارد الفكرية

السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالمحاسبة أو الوثائق القياسية أو حق الوصول إلى مصادر المعلومات (على سبيل المثال، الاشتراكات في المواقع الإلكترونية التي توفر معلومات متعمقة عن المنشآت أو معلومات أخرى تُستخدم عادةً في تنفيذ الارتباطات).

١٠٣١. قد يتم إتاحة الموارد الفكرية من خلال الموارد التقنية، فعلى سبيل المثال، قد يتم دمج منهجية عمل المكتب في تطبيق لتقنية المعلومات يسهل التخطيط للارتباط وتنفيذه.

استخدام الموارد التقنية والفكرية (راجع: الفقرة ٣٢(و)-٣٢(ز))

١٠٤١. قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية الخاصة بالمكتب. وهذه السياسات أو الإجراءات قد:

- تتطلب استخدام تطبيقات تقنية معلومات أو موارد فكرية معينة أثناء تنفيذ الارتباطات، أو فيما يتعلق بجوانب أخرى في الارتباط، على سبيل المثال عند أرشفة ملف الارتباط.
- تحدد المؤهلات أو الخبرات التي يحتاج إليها الأفراد لاستخدام الموارد، بما في ذلك ضرورة أن يكون الفرد خبيراً أو أن يكون قد حصل على تدريب، فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب المؤهلات أو الخبرات اللازمة لاستخدام أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم بتحليل البيانات، نظراً لاحتمال الحاجة إلى توفر مهارات متخصصة لتفسير النتائج.
- تحدد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية.
- توضح كيفية استخدام الموارد التقنية أو الفكرية، بما في ذلك كيفية تفاعل الأفراد مع تطبيقات تقنية المعلومات أو كيفية استخدام الموارد الفكرية، وتوفير الدعم أو المساعدة عند استخدام الموارد التقنية أو الفكرية.

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٨-٢٥

مقدمو الخدمات (راجع: الفقرتين ١٦ (ت)، ٣٢ (ح))

١٠٥. في بعض الظروف، قد يستخدم المكتب موارد يقوم بتوفيرها أحد مقدمي الخدمات، ولاسيما عندما لا يستطيع المكتب الوصول داخلياً إلى الموارد المناسبة. ويغض النظر عن إمكانية استخدام المكتب للموارد التي يحصل عليها من مقدمي الخدمات، يظل المكتب مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

أمثلة للموارد التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات

- الأفراد الذين يتم تكليفهم لتنفيذ أنشطة المتابعة أو فحوصات جودة الارتباطات الخاصة بالمكتب، أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور الفنية.
- تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي يتم استخدامها لتنفيذ ارتباطات المراجعة.
- الأفراد الذين ينفذون الإجراءات على ارتباطات المكتب، على سبيل المثال، مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو الأفراد الذين يتم تكليفهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- الخبير الخارجي الذي يستعين به المكتب لمساعدة فريق الارتباط في الحصول على أدلة المراجعة.

١٠٦. عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يتعين على المكتب التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، ويشمل ذلك الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تتعلق بمقدمي الخدمات. وفي سبيل ذلك، قد ينظر المكتب في طبيعة الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها، وكيفية ومدى استخدامها من قبل المكتب، والخصائص العامة لمقدمي الخدمات الذين يستعين بهم المكتب (على سبيل المثال، الأنواع المختلفة لمكاتب الخدمات المهنية الأخرى التي يتم الاستعانة بها)، لأجل التعرف على مخاطر الجودة، وتقييمها، فيما يتعلق باستخدام تلك الموارد.

١٠٧. عند تحديد مناسبة أحد الموارد التي تم الحصول عليها من مقدم خدمة لاستخدامها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو في تنفيذ الارتباطات، قد يحصل المكتب على معلومات عن مقدم الخدمة والموارد التي يقوم بتوفيرها من عدة مصادر. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المكتب في الحسبان:

- هدف الجودة ذي الصلة ومخاطر الجودة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنهجية التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، قد توجد مخاطر للجودة تتعلق بهدف الجودة الوارد في الفقرة ٣٢ (ز)، مثل خطر عدم قيام مقدم الخدمة بتحديث المنهجية لإظهار أثر التغيرات في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- طبيعة الموارد ونطاقها، وظروف الخدمة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، عدد التحديثات التي سيتم تقديمها والقيود على استخدام تطبيق تقنية المعلومات وكيفية معالجة مقدم الخدمة لسرية البيانات).
- مدى استخدام المورد عبر المكتب وكيفية استخدام المكتب للمورد وما إذا كان مناسباً لذلك الغرض.
- مدى تخصيص المورد حسب احتياجات المكتب.
- التجارب السابقة لاستعانة المكتب بمقدم الخدمة.
- خبرة مقدم الخدمة في الصناعة وسمعته في السوق.

١٠٨. قد تقع على المكتب مسؤولية لاتخاذ المزيد من التصرفات عند استخدام المورد الذي تم الحصول عليه من مقدم خدمة حتى يعمل المورد بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يجد المكتب حاجة إلى نقل معلومات معينة إلى مقدم الخدمة حتى يعمل المورد بفاعلية، أو قد يلزم أن تتوفر لدى المكتب بنية تحتية وآليات فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات.

المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة ٣٣)

١٠٩. إن الحصول على المعلومات، أو إعدادها أو نقلها، هو بصفة عامة آلية مستمرة يشارك فيها جميع العاملين وتشمل توزيع المعلومات داخل المكتب وخارجه. ويُعد مكون المعلومات والاتصالات متداخلاً مع جميع مكونات نظام إدارة الجودة.

نظام المعلومات الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

١١٠. تشمل المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وذات الصلة المعلومات الدقيقة والكاملة والمناسبة في توقيتها والصالحة لإتاحة عمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بشكل سليم ودعم القرارات التي يتم اتخاذها بشأن النظام.

١١١. قد يشتمل نظام المعلومات على استخدام عناصر يدوية أو آلية، وهو ما يؤثر على طريقة تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها. وقد يتم إنفاذ الإجراءات الخاصة بتحديد المعلومات، وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها، من خلال تطبيقات تقنية المعلومات، وفي بعض الحالات قد يتم دمجها ضمن استجابات المكتب الخاصة بالمكونات الأخرى. وقد تحل السجلات الرقمية أيضاً محل السجلات الورقية أو قد تكون مكملتها.

مثال للتدرج لتوضيح كيفية تصميم نظام المعلومات في المكاتب الأقل تعقيداً

قد لا تجد المكاتب الأقل تعقيداً، التي تضم عدداً قليلاً من العاملين والتي تشارك القيادة في عملها بشكل مباشر، حاجة إلى وضع سياسات وإجراءات صارمة تنص على كيفية تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها.

الاتصال داخل المكتب (راجع: الفقرة ٣٣(ب)، ٣٣(ج))

١١٢. قد يقرر ويعزز المكتب مسؤولية العاملين وفرق الارتباطات عن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم عن طريق إنشاء قنوات للاتصال لتيسير الاتصال عبر المكتب.

أمثلة للاتصال بين المكتب والعاملين وفرق الارتباطات

- قيام المكتب بإعلام العاملين وفرق الارتباطات بالمسؤولية عن تطبيق استجابات المكتب.
- قيام المكتب بإعلام العاملين وفرق الارتباطات بالتغييرات في نظام إدارة الجودة، طالما كانت التغييرات ذات صلة بمسؤولياتهم، وتمكين العاملين وفرق الارتباطات من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.
- قيام المكتب بنقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار والتي تُعد ذات صلة بفرق الارتباطات عند التخطيط للارتباط وتنفيذه.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات الآتية إلى المكتب:
 - المعلومات التي تتعلق بالعمل التي يتم الحصول عليها أثناء تنفيذ الارتباط والتي كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض ارتباط معين فيما لو توفرت تلك المعلومات للمكتب قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.
 - المعلومات التي تتعلق بعمل استجابات المكتب (على سبيل المثال، المخاوف التي تتعلق بآليات المكتب لتخصيص العاملين للارتباطات)، التي قد تشير في بعض الحالات إلى وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى فاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يقومون بتقديم الاستشارات.
- قيام مراجع المجموعة بنقل أمور معينة إلى مراجعي المكونات، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، بما في ذلك الأمور التي تتعلق بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات.
- قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال بإعلام العاملين المعنيين وفرق الارتباطات المعنية بالتغييرات في متطلبات الاستقلال وفي سياسات أو إجراءات المكتب للوفاء بتلك التغييرات.

الاتصال بأطراف خارجية

نقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب وإلى مقدمي الخدمات (راجع: الفقرة ٣٣(د)(١))

١١٣. إضافة إلى قيام المكتب بنقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، قد يجد المكتب حاجة إلى الحصول على معلومات من الشبكة أو من مكتب ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة لدعمه في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

مثال للمعلومات التي يحصل عليها المكتب من داخل الشبكة التي ينتمي إليها

قيام المكتب بالحصول على معلومات، من الشبكة أو من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، عن عملاء المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، في حال وجود متطلبات للاستقلال تؤثر على المكتب.

الاتصال بأطراف من خارج المكتب (راجع: الفقرة ٣٣(د)(٢))

١١٤. أمثلة للحالات التي قد تتطلب فيها الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية من المكتب نقل معلومات إلى أطراف خارجية

- أن يصبح المكتب على علم بعدم التزام أحد عملائه بالأنظمة واللوائح، وأن تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المكتب الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية من خارج المنشأة العملية، أو تتطلب منه النظر فيما إذا كان هذا الإبلاغ يُعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المكتب نشر تقرير للشفافية وأن تحدد طبيعة المعلومات التي يلزم تضمينها في ذلك التقرير.
- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح الخاصة بالأوراق المالية من المكتب نقل أمور معينة إلى المكلفين بالحوكمة.

١١٥. في بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المكتب نقل المعلومات المتعلقة بنظامه الخاص بإدارة الجودة إلى أطراف خارجية.

أمثلة للحالات التي قد يُحظر فيها على المكتب نقل المعلومات خارجياً

- أن تحظر الأنظمة أو اللوائح المتعلقة بالخصوصية أو السرية الإفصاح عن معلومات معينة.
- أن تشمل الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة على أحكام تتناول واجب السرية.

استجابات محددة (راجع: الفقرة ٣٤)

١١٦. قد تتناول الاستجابات المحددة العديد من مخاطر الجودة التي تتعلق بأكثر من هدف واحد من أهداف الجودة عبر مختلف المكونات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بالشكاوى والادعاءات مخاطر الجودة التي تتعلق بأهداف الجودة في كل من الموارد (على سبيل المثال، التزام العاملين بالجودة)، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، والحوكمة والقيادة. ولا تكفي الاستجابات المحددة وحدها لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

١١٧. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية مواجهتها. فعلى سبيل المثال، يوفر الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{٢٣} إطار مفاهيم لهذا الغرض، وعند تطبيق هذا الإطار، يتطلب الميثاق من المكتب استخدام اختبار الطرف الثالث العقلاني والمطلع.

١١٨. قد تحدد المتطلبات المسلكية ذات الصلة الكيفية التي يتعين بها على المكتب الاستجابة للمخالفات. فعلى سبيل المثال، ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{٢٤} على متطلبات للمكتب في حالة وقوع مخالفة للميثاق ويشتمل على متطلبات خاصة تتناول مخالفة معايير الاستقلال الدولية، من بينها متطلبات للاتصال بأطراف خارجية.

^{٢٣} الميثاق الدولي، القسم ١٢٠

^{٢٤} الميثاق الدولي، الفقرات ٨٠/١٠٠، ٨٠/٤٠٠، ٨٩/٤٠٠، ٥٠/٩٠٠ إلى ٥٥/٩٠٠

١١٩. تشمل الأمور التي قد يتناولها المكتب فيما يتعلق بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة ما يلي:

- نقل المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى العاملين المعنيين؛
- تقويم أهمية المخالفة وأثرها على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- التصرفات التي سيتم اتخاذها لعلاج تبعات المخالفات على نحو مرضٍ، بما في ذلك اتخاذ تلك التصرفات بأسرع وقت ممكن عملياً؛
- تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن المخالفة إلى أطراف خارجية، كالإبلاغ عنها على سبيل المثال إلى المكلفين بحوكمة المنشأة الذين تتعلق بهم المخالفة أو إلى سلطة إشراف خارجية؛
- تحديد التصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها فيما يتعلق بالأفراد المسؤولين عن المخالفة.

الشكاوى والادعاءات (راجع: الفقرة ٣٤ ج))

١٢٠. قد يساعد وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعامل مع الشكاوى والادعاءات المكتب في منع صدور تقارير غير مناسبة للارتباطات. وقد يساعد ذلك المكتب أيضاً فيما يلي:

- معرفة والتعامل مع الأفراد، بمن فيهم القادة، الذين لا يعملون أو يتصرفون بطريقة تبدي التزاماً بالجودة وتدعم التزام المكتب بالجودة؛ أو
- التعرف على أوجه القصور في نظام إدارة الجودة.

١٢١. قد يقوم بتقديم الشكاوى والادعاءات العاملون أو أفراداً من خارج المكتب (على سبيل المثال، العملاء أو مراجعو المكونات أو الأفراد الذين يعملون ضمن الشبكة التي ينتهي إليها المكتب).

المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط (راجع: الفقرة ٣٤ د))

١٢٢. إن المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط قد:

- تكون متوفرة في وقت اتخاذ المكتب لقرار قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط ولكن المكتب لم يكن على دراية بها؛ أو
- تتعلق بمعلومات جديدة ظهرت بعد القرار بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.

أمثلة للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالظروف التي تصبح فيها معلومات معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وهذه المعلومات ربما كانت ستؤثر على قرار المكتب بالقبول أو الاستمرار

- التشاور داخل المكتب أو مع مستشار قانوني.
 - النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب الاستمرار في الارتباط.
 - مناقشة المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومناقشة المكلفين بالحكومة أو الطرف القائم بالتكليف في التصرف الذي قد يتخذه المكتب استناداً إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
 - عند تحديد أن الانسحاب يُعد تصرفاً مناسباً:
- إعلام إدارة العميل والمكلفين بالحكومة أو الطرف القائم بالتكليف بهذا القرار وأسباب الانسحاب.

- النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب إبلاغ السلطات التنظيمية بالانسحاب من الارتباط، أو من كلي من الارتباط والعلاقة مع العميل، وأسباب الانسحاب.

١٢٣أ. في بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح المحلية على المكتب واجباً بقبول أو الاستمرار في العلاقة مع أحد العملاء، وفي حالة القطاع العام، قد يكون المكتب مكلفاً بذلك بموجب أحكام نظامية.

مثال للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بالظروف التي يكون المكتب ملزماً فيها بقبول ارتباط أو الاستمرار فيه أو عندما يكون المكتب غير قادر على الانسحاب من الارتباط، مع علم المكتب بمعلومات كانت ستسبب في رفضه للارتباط أو عدم الاستمرار فيه

- نظر المكتب في أثر المعلومات على تنفيذ الارتباط.
- قيام المكتب بنقل المعلومات إلى الشريك المسؤول عن الارتباط، ومطالبتة بزيادة مدى ومعدل توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.
- قيام المكتب بإسناد الارتباط إلى العاملين الأكثر خبرة.
- تحديد المكتب لضرورة تنفيذ فحص لجودة الارتباط.

الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة ٣٤هـ))

١٢٤أ. قد يتم تعزيز قدرة المكتب على الحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة في جودة ارتباطاته من خلال اتصالاته المناسبة والموثوق والشفاف بشأن الأنشطة التي قام بتنفيذها لتحقيق الجودة، وبشأن فاعلية تلك الأنشطة.

١٢٥أ. قد تختلف الأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وقد يتباين مدى اهتمام تلك الأطراف بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

- قد تستخدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لدى العميل هذه المعلومات لتحديد ما إذا كانوا سيقومون بالتعاقد مع المكتب لتنفيذ الارتباط.
- ربما تكون سلطات الإشراف الخارجية قد أبدت رغبة في الحصول على هذه المعلومات لدعم مسؤولياتها في متابعة جودة الارتباطات عبر الدولة وفي فهم عمل المكاتب.
- ربما تكون المكاتب الأخرى التي تستخدم عمل المكتب في تنفيذ الارتباطات (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمراجعة إحدى المجموعات) قد طلبت الحصول على هذه المعلومات.
- ربما يكون المستخدمون الآخرون لتقارير ارتباطات المكتب، مثل المستثمرون الذين يستخدمون تقارير الارتباطات في اتخاذ قراراتهم، قد أبدوا رغبة في الحصول على هذه المعلومات.

١٢٦أ. قد يتم تناول الأمور أدناه في المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة التي يتم توفيرها للأطراف الخارجية، بما في ذلك المعلومات التي يتم نقلها إلى المكلفين بالحوكمة بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت:

- طبيعة المكتب وظروفه، مثل الهيكل التنظيمي ونموذج العمل والاستراتيجية والبيئة التشغيلية.
- حوكمة المكتب وقيادته، مثل ثقافته وكيفية إبدائه الالتزام بالجودة والمهام والمسؤوليات والصلاحيات المسندة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.
- كيفية وفاء المكتب بمسؤولياته وفقاً للمتطلبات المسبكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

- العوامل التي تسهم في تنفيذ الارتباطات بجودة عالية، وقد يتم عرض هذه المعلومات، على سبيل المثال، في صورة مؤشرات لجودة الارتباط مع تعليق لشرح هذه المؤشرات.
- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب والتقنيات الخارجية، وكيفية تصحيح المكتب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو استجاباته الأخرى لها.
- التقييم الذي تم وفقاً للفقرتين ٥٣ و ٥٤ لما إذا كان نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام والاستنتاج من هذا التقييم، بما في ذلك أساس الأحكام التي تم اتخاذها أثناء إجراء التقييم والتوصل إلى الاستنتاج.
- كيفية استجابة المكتب للتطورات والتغيرات الناشئة في ظروف المكتب أو ارتباطاته، بما في ذلك طريقة تكيف نظام إدارة الجودة للاستجابة لتلك التغيرات.
- العلاقة بين المكتب والشبكة، والهيكل العام للشبكة، ووصف متطلبات الشبكة وخدماتها، ومسؤوليات المكتب والشبكة (بما في ذلك اعتبار أن المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة)، والمعلومات المتعلقة بالنطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها ونتائج تلك الأنشطة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(١))

- ١٢٧أ. قد تعتمد طريقة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (أي من قبل المكتب أو فريق الارتباط) على سياسات أو إجراءات المكتب وظروف الارتباط.
- ١٢٨أ. يناقش معيار المراجعة (٢٦٠) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول تحديد المراجع للشخص المعني داخل هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به^{٢٥} وآلية الاتصال^{٢٦} وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشآت الأخرى خلاف المنشآت المدرجة (أو عند تنفيذ ارتباطات أخرى)، على سبيل المثال، المنشآت التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، مثل:
- المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد.
 - المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى إدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.
 - المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

- ١٢٩أ. قد يحدد المكتب أنه من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في منشآت القطاع العام بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، مع الأخذ في الحسبان حجم منشأة القطاع العام ومدى تعقيدها، وعدد أصحاب المصلحة، وطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة، ومهام المكلفين بالحوكمة ومسؤولياتهم.

تحديد الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(٢))

- ١٣٠أ. يُعد تحديد المكتب للحالات التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به أمراً يخضع للحكم المهني وقد يتأثر ذلك بأمور مثل:

- أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، وأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ تلك الارتباطات لصالحها.
- طبيعة المكتب وظروفه.

^{٢٥} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرات ١١-١٣

^{٢٦} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرات ١٩-٢٣

- طبيعة البيئة التشغيلية للمكتب، مثل ممارسات العمل المعتادة في الدولة التي يعمل بها المكتب وخصائص الأسواق المالية التي يعمل بها المكتب.
- مدى الاتصالات التي أجراها المكتب بالفعل مع الأطراف الخارجية وفقاً للأنظمة أو اللوائح (أي ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء المزيد من الاتصالات، وإذا كانت الحال كذلك، فما هي الأمور التي سيتم الاتصال بشأنها).
- توقعات أصحاب المصلحة في الدولة التي يعمل بها المكتب، بما في ذلك الفهم والاهتمام الذي أبدته الأطراف الخارجية بشأن الارتباطات التي ينفذها المكتب، وآليات المكتب في تنفيذ الارتباطات.
- الاتجاهات السائدة في كل دولة.
- المعلومات المتاحة بالفعل للأطراف الخارجية.
- كيفية استخدام الأطراف الخارجية للمعلومات، وفهمها العام للامور المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
- فوائد المصلحة العامة المترتبة على الاتصال الخارجي وما إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق تكاليف هذا الاتصال (النقدية أو غيرها).
- قد تؤثر الامور المذكورة أعلاه أيضاً على المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها أثناء الاتصال، وعلى طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب.

طبيعة الاتصال بالأطراف الخارجية وتوقيته ومداه وشكله المناسب (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(٣))

١٣١١. قد ينظر المكتب في الخصائص الآتية عند إعداد المعلومات التي يتم نقلها إلى الأطراف الخارجية:

- أن تكون المعلومات متعلقة تحديداً بظروف المكتب. فقد يساعد ربط الامور الواردة في اتصالات المكتب بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمكتب في الحد من احتمال أن تصبح تلك المعلومات نمطية أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت.
- أن يتم عرض المعلومات بطريقة واضحة ومفهومة، وألا تكون طريقة العرض مضللة أو ذات تأثير غير ملائم على مستخدمي المعلومات (على سبيل المثال، عرض المعلومات بطريقة متوازنة تراعي الجوانب الإيجابية والسلبية للأمر موضوع الاتصال).
- أن تكون المعلومات دقيقة وكاملة من جميع الجوانب الجوهرية وألا تحتوي على معلومات مضللة.
- أن تراعي المعلومات احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. وعند مراعاة تلك الاحتياجات، قد ينظر المكتب في أمور مثل مستوى التفصيل الذي قد يجده المستخدمون مجدياً وما إذا كان باستطاعة المستخدمين الوصول إلى المعلومات ذات الصلة من خلال مصادر أخرى (على سبيل المثال، الموقع الإلكتروني للمكتب).

١٣٢١. يستخدم المكتب الحكم المهني عند تحديد الشكل المناسب للاتصال بالطرف الخارجي، في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وهو ما قد يتم شفويًا أو كتابيًا. وقد يختلف شكل الاتصال تبعاً لذلك.

أمثلة لأشكال الاتصال بالأطراف الخارجية

- المنشورات مثل تقارير الشفافية أو تقارير جودة المراجعة.
- الاتصالات الكتابية التي تستهدف أصحاب مصلحة محددين (على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق بنتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب).
- المحادثات والتفاعلات المباشرة مع الطرف الخارجي (على سبيل المثال، المناقشات بين فريق الارتباط والمكلفين بالحوكمة).
- صفحات الويب.

- الأشكال الأخرى لوسائل الإعلام الرقمية، مثل وسائل التواصل الاجتماعي أو المقابلات أو العروض التقديمية عبر تقنيات البث الشبكي أو الفيديو.

الارتباطات التي تخضع لفحص الجودة

فحص جودة الارتباط الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرة ٣٤(و)(٢))

١٣٣. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباط، على سبيل المثال، لارتباطات مراجعة المنشآت التي:

- تُعد من المنشآت ذات الاهتمام العام حسب تعريفها في الدولة المعنية؛ أو
- تعمل في القطاع العام أو تتلقى تمويلًا حكوميًا أو تخضع للمساءلة العامة؛ أو
- تعمل في صناعات معينة (على سبيل المثال، المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد)؛ أو
- تستوفي متطلبات امتلاك حد أدنى معين من الأصول؛ أو
- تخضع لإدارة قضائية أو دخلت في إجراء قضائي (على سبيل المثال، إجراء تصفية).

فحص جودة الارتباط كاستجابة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة (راجع: الفقرة ٣٤(و)(٣))

١٣٤. يتعلق فهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥(أ)(٢)، بطبيعة وظروف الارتباطات التي ينفذها المكتب. وعند تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة بناءً على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة.

أمثلة للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي ينشأ عنها خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة التي قد يُعد فحص جودة الارتباط استجابة مناسبة لها

تلك التي تتعلق بأنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر:

- الارتباطات التي تنطوي على مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم، مثل:
 - ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت التي تعمل في صناعة تنطوي عادةً على تقديرات محاسبية تحيط بها درجة عالية من عدم التأكد (على سبيل المثال، بعض المؤسسات المالية أو منشآت التعدين الكبيرة)، أو القوائم المالية للمنشآت التي تحيط بها حالات عدم تأكد فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة.
 - ارتباطات التأكيد التي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة في قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة (على سبيل المثال، قائمة غازات الاحتباس الحراري التي يوجد فيها عدم تأكد كبير مرتبط بالكميات المقرر عنها).
- الارتباطات التي تمت مواجهة مشكلات بشأنها، مثل ارتباطات المراجعة التي تكررت فيها المكتشفات من التقصيصات الداخلية أو الخارجية، أو أوجه القصور المهمة التي لم يتم تصحيحها في الرقابة الداخلية، أو إعادة العرض الجوهري للمعلومات المقارنة في القوائم المالية.
- الارتباطات التي تم التعرف فيها على ظروف غير معتمدة أثناء آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار (على سبيل المثال، عميل جديد كان يوجد خلاف بينه وبين مراجعه السابق أو محاسبه القانوني السابق الذي كان يقدم له خدمات التأكيد).
- الارتباطات التي تنطوي على إعداد تقارير عن معلومات مالية أو غير مالية من المتوقع تضمينها في الملفات التي يتم تقديمها إلى السلطات التنظيمية، والتي قد تنطوي على درجة كبيرة من الاجتهاد، مثل المعلومات المالية التصورية التي سيتم إدراجها في نشرات الاكتتاب.

تلك التي تتعلق بأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها:

- المنشآت في الصناعات الناشئة، أو التي لا يتوفر لدى المكتب أية خبرة سابقة بشأنها.
- المنشآت التي تم الإعراب عن مخاوف بشأنها في المراسلات من سلطات تنظيم الأوراق المالية أو سلطات التنظيم الاحترازي.
- المنشآت، بخلاف المنشآت المدرجة، التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، ومثال ذلك:
 - المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد التي لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباطات معها.
 - المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى إدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.
 - المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

١٣٥. قد تشمل الاستجابات التي يطبقها المكتب لمواجهة مخاطر الجودة صوراً أخرى لفحوصات الارتباطات خلاف فحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد تشمل استجابات المكتب قيام العاملين الذين يحظون بخبرات فنية متخصصة بإجراء فحص لإجراءات فريق الارتباط فيما يتعلق بالمخاطر المهمة، أو فحص لأحكام معينة مهمة. وفي بعض الحالات، قد يتم تنفيذ هذه الأنواع الأخرى من فحوصات الارتباطات بالإضافة إلى فحص جودة الارتباط.

١٣٦. في بعض الحالات، قد يحدد المكتب عدم وجود ارتباطات مراجعة أو غيرها يوفر لها فحص جودة الارتباط أو أية صورة أخرى من صور فحص الارتباطات استجابة مناسبة لمواجهة مخاطر الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

١٣٧. قد ينشأ عن طبيعة منشآت القطاع العام وظروفها (على سبيل المثال، بسبب حجمها ومدى تعقيدها، أو تنوع أصحاب المصلحة، أو طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشآت) مخاطر تتعلق بالجودة. وفي هذه الظروف، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة لمواجهة هذه المخاطر التي تتعلق بالجودة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح لمراجعي المنشآت في القطاع العام متطلبات إضافية لإعداد التقارير (على سبيل المثال، تقديم تقرير منفصل عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو نقل هذه الحالات في تقرير المراجع عن القوائم المالية). وفي هذه الحالات، قد ينظر المكتب أيضاً في مدى تعقيد هذا التقرير، وأهميته للمستخدمين، عند تحديد ما إذا كان إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة.

آلية المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرات ٣٥-٤٧)

١٣٨. إضافة إلى التمكين من تقويم نظام إدارة الجودة، تعمل آلية المتابعة والتصحيح على تيسير التحسين الاستباقي والمستمر لجودة الارتباطات ونظام إدارة الجودة. فعلى سبيل المثال:

- نظراً للقيود الملازمة لنظام إدارة الجودة، فإن تعرف المكتب على أوجه قصور في هذا النظام ليس أمراً مستغرباً ويُعد ذلك جانباً مهماً في نظام إدارة الجودة، لأن التعرف الفوري على أوجه القصور يمكّن المكتب من تصحيحها في حينها وبفاعلية، ويسهم في خلق ثقافة للتحسين المستمر.
- قد توفر أنشطة المتابعة معلومات تمكّن المكتب من منع القصور من خلال الاستجابة لأحد المكتشفات التي قد تؤدي بمرور الوقت إلى حدوث قصور.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها (راجع: الفقرتين ٣٧، ٣٨)

١٣٩. قد تضم أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مزيجاً من أنشطة المتابعة الدائمة وأنشطة المتابعة الدورية. وأنشطة المتابعة الدائمة هي بصفة عامة أنشطة روتينية، يتم دمجها في آليات المكتب ويتم تنفيذها بصورة آنية، استجابةً للظروف المتغيرة. أما أنشطة المتابعة الدورية فيتم تطبيقها على فترات زمنية معينة بواسطة المكتب. وفي معظم الحالات، توفر أنشطة المتابعة الدائمة معلومات عن نظام إدارة الجودة في وقت أنسب.

١٤٠أ. قد تشمل أنشطة المتابعة على التقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ. وتهدف التقصيات عن الارتباطات إلى متابعة تصميم الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة، وتطبيقها وتشغيلها، على النحو المستهدف. وفي بعض الظروف، قد يشمل نظام إدارة الجودة على استجابات مصممة لفحص الارتباطات أثناء تنفيذها وببدو ذلك مشابهاً في طبيعته للتقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ (على سبيل المثال، الفحوصات المصممة لاكتشاف الإخفاقات أو العيوب في نظام إدارة الجودة حتى يتسنى منع حدوث مخاطر الجودة). ويتم الاسترشاد بالغرض من النشاط في تصميم النشاط وتطبيقه، وتحديد الموضوع المناسب له ضمن نظام إدارة الجودة (أي ما إذا كان تقصياً عن الارتباطات قيد التنفيذ يتم تنفيذه ضمن أنشطة المتابعة، أو فحصاً للارتباطات يتم تنفيذه ضمن الاستجابات الخاصة بمواجهة مخاطر الجودة).

١٤١أ. قد تتأثر طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداه، أيضاً بأمر أخرى، من بينها:

- حجم المكتب وهيكله وتنظيمه.
- مشاركة الشبكة التي يتبعها المكتب في أنشطة المتابعة.
- الموارد التي يستهدف المكتب استخدامها للتمكن من تنفيذ أنشطة المتابعة، مثل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات.

١٤٢أ. عند تنفيذ أنشطة المتابعة، قد يجد المكتب حاجة إلى تغيير طبيعة أنشطة المتابعة، وتغيير توقيتها ومداه، على سبيل المثال عندما تشير المكتشفات إلى ضرورة تنفيذ أنشطة متابعة أكثر شمولاً.

تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (راجع: الفقرة ٣٧ ج))

١٤٣أ. قد تتأثر طريقة تصميم آلية المكتب لتقييم المخاطر (على سبيل المثال، آلية مركزية أو غير مركزية، أو معدل إجراء الفحص) بطبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداه، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي يتم تطبيقها على الآلية نفسها.

١٤٤أ. قد تؤثر طريقة تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (أي طبيعة أنشطة المتابعة والتصحيح وتوقيتها ومداه، مع مراعاة طبيعة المكتب وظروفه) على أنشطة المتابعة التي ينفذها المكتب لتحديد ما إذا كانت آلية المتابعة والتصحيح تحقق الغرض المستهدف الموضح في الفقرة ٣٥.

مثال للتدرج لتوضيح أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تكون أنشطة المتابعة بسيطة، لأن المعلومات عن آلية المتابعة والتصحيح قد تكون متاحة بالفعل في صورة المعرفة المتوفرة لدى القيادة، بناءً على تعاملها المتكرر مع نظام إدارة الجودة، عن طبيعة أنشطة المتابعة التي يتم تنفيذها وتوقيتها ومداه، ونتائج أنشطة المتابعة، وتصرفات المكتب للتعامل مع تلك النتائج.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتم تصميم أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح بصفة خاصة لضمان أن الآلية توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن نظام إدارة الجودة، وتستجيب بشكل مناسب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها.

التغييرات في نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٣٧ د))

١٤٥أ. قد تشمل التغييرات في نظام إدارة الجودة ما يلي:

- التغييرات لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة.
 - التغييرات في أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات نتيجة للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.
- عند حدوث تغييرات، قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقويم نظام إدارة الجودة، وبالتالي، قد تشمل أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب على متابعة لمجالات التغيير تلك.

أنشطة المتابعة السابقة (راجع: الفقرة ٣٧هـ))

١٤٦أ. قد تشير نتائج أنشطة المتابعة السابقة الخاصة بالمكتب إلى مجالات في النظام قد ينشأ فيها قصور، ولاسيما في المجالات التي سبق التعرف فيها على أوجه قصور.

١٤٧أ. قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقويم النظام، بما في ذلك بشأن المجالات التي لم يطرأ عليها تغيير في نظام إدارة الجودة، ولاسيما عندما يكون قد مضت مدة منذ تنفيذ أنشطة المتابعة.

المعلومات الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٧و))

١٤٨أ. إضافة إلى مصادر المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣٧و)، قد تشمل المعلومات الأخرى ذات الصلة ما يلي:

- المعلومات التي تقوم الشبكة التي ينتمي إليها المكتب بنقلها وفقاً للفقرتين ٥٠ (ج) و ٥١ (ب) بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات الشبكة أو خدماتها التي قام المكتب بإدراجها ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات التي يقوم مقدم الخدمة بنقلها عن الموارد التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة).

١٤٩أ. قد تشير نتائج التقصيات الخارجية أو المعلومات الأخرى ذات الصلة، الداخلية والخارجية على السواء، إلى إخفاق أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب في التعرف على قصور في نظام إدارة الجودة. وقد تؤثر هذه المعلومات على نظر المكتب في طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداه.

١٥٠أ. لا تُعد التقصيات الخارجية بديلاً عن أنشطة المتابعة الداخلية الخاصة بالمكتب. ولكن يتم الاستعانة بنتائج التقصيات الخارجية في تحديد طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداه.

التقصي عن الارتباطات (راجع: الفقرة ٣٨)

١٥١أ. أمثلة للأمور الواردة في الفقرة ٣٧ التي قد يقوم المكتب بمراجعتها عند اختيار الارتباطات المكتملة للتقصي عنها

- فيما يتعلق بالحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تنشأ عنها مخاطر الجودة:
 - أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، ومدى خبرة المكتب في تنفيذ نوع الارتباط.
 - أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها، على سبيل المثال:
 - المنشآت المدرجة.
 - المنشآت التي تعمل في الصناعات الناشئة.
 - المنشآت التي تعمل في صناعات يرتبط بها مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم.
 - المنشآت التي تعمل في صناعة جديدة على المكتب.
 - مدة عمل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات وخبراتهم.
- نتائج التقصيات السابقة عن الارتباطات المكتملة، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
- فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى ذات الصلة:
 - الشكاوى أو الادعاءات المتعلقة بالشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
 - نتائج التقصيات الخارجية، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.

○ نتائج تقويم المكتب لالتزام كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بالجودة.

١٥٢١. قد يقوم المكتب بتنفيذ العديد من أنشطة المتابعة، بخلاف التقصي عن الارتباطات المكتملة، التي تركز على تحديد ما إذا كانت الارتباطات قد التزمت بالسياسات أو الإجراءات. وقد يتم تنفيذ أنشطة المتابعة تلك على ارتباطات معينة أو شركاء معينين مسؤولين عن الارتباطات. وقد يستخدم المكتب طبيعة هذه الأنشطة ومداها، ونتائجها، في تحديد ما يلي:

- الارتباطات المكتملة التي سيتم اختيارها للتقصي عنها؛ أو
- الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم للتقصي عنهم؛ أو
- معدل اختيار كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات للتقصي عنه؛ أو
- جوانب الارتباط التي سيتم النظر فيها عند تنفيذ التقصي عن الارتباطات المكتملة.

١٥٣١. قد يساعد التقصي على أساس دوري عن الارتباطات المكتملة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات المكتب في متابعة وفاء الشركاء بمسؤوليتهم العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات المسندة إليهم.

مثال لكيفية تطبيق المكتب لأساس دوري فيما يخص التقصي عن الارتباطات المكتملة لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات

قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول التقصي عن الارتباطات المكتملة:

- تنص على الفترة القياسية لدورة التقصي، مثل التقصي عن ارتباط مكتمل مرة واحدة كل ثلاث سنوات لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية، ولجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الأخرى، مرة واحدة كل خمس سنوات؛
- توضح ضوابط اختيار الارتباطات المكتملة، بما في ذلك أن تتضمن الارتباطات التي يتم اختيارها ارتباط مراجعة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية؛
- تتناول اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بطريقة لا يمكن التنبؤ بها؛
- تتناول الحالات التي يكون من الضروري، أو من المناسب، فيها اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى، أو أقل، من الفترة القياسية المحددة في السياسة، فعلى سبيل المثال:

○ قد يختار المكتب الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى من الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب عندما:

- يكون المكتب قد تعرف على العديد من أوجه القصور التي تم تقييمها بأنها حادة، ويجد المكتب حاجة إلى رفع معدل تنفيذ التقصي الدوري بين جميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
- يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذ ارتباطات لمنشآت تعمل في صناعة معينة ترتفع فيها مستويات التعقيد أو الحكم.
- يكون الارتباط الذي نفذته الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضع لأنشطة متابعة أخرى، وكانت نتائج تلك الأنشطة غير مرضية.
- يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطاً لمنشأة تعمل في صناعة يحظى فيها الشريك المسؤول عن الارتباط بخبرة محدودة.
- يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد تم تعيينه حديثاً في هذا المنصب، أو انتقل مؤخراً إلى المكتب من مكتب آخر أو من دولة أخرى.

○ قد يرجئ المكتب اختيار الشريك المسؤول عن الارتباط (على سبيل المثال، إرجاء لسنة بعد الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب) عندما:

- تكون الارتباطات التي نفذها الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضعت لأنشطة متابعة أخرى خلال الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب؛
- توفر نتائج أنشطة المتابعة الأخرى معلومات كافية عن الشريك المسؤول عن الارتباط (أي لا يكون من المرجح أن يوفر التقصي عن الارتباطات المكتملة المزيد من المعلومات للمكتب عن الشريك المسؤول عن الارتباط).

١٥٤. تعتمد الأمور التي يتم النظر فيها أثناء التقصي عن الارتباط على كيفية استخدام التقصي لمتابعة نظام إدارة الجودة. ويشتمل التقصي عن الارتباط عادةً على تحديد أن الاستجابات المطبقة على مستوى الارتباطات (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات) قد تم تطبيقها حسب تصميمها وأنها تعمل بفاعلية.

الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة (راجع: الفقرة ٣٩ (ب))

١٥٥. تُعد النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، ذات صلة عند تصميم السياسات أو الإجراءات التي تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. وقد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فرد يقوم بتنفيذ:

- تقصي عن أحد الارتباطات:
 - في حالة مراجعة القوائم المالية، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط أو ارتباط آخر لفترة مالية لاحقة؛ أو
 - فيما يخص جميع الارتباطات الأخرى، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط.
- نوع آخر من أنشطة المتابعة قد شارك في تصميم أو تنفيذ أو عمل الاستجابة التي يتم متابعتها.

١٥٦. في بعض الظروف، على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يتوفر عاملون يحظون بالكفاءات أو القدرات أو الوقت أو الموضوعية اللازمة لتنفيذ أنشطة المتابعة. وفي هذه الظروف، قد يستخدم المكتب خدمات الشبكة أو قد يستعين بمقدم خدمة لتنفيذ أنشطة المتابعة.

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور (راجع: الفقرات ١٦ (أ)، ٤٠، ٤١)

١٥٧. يقوم المكتب بتجميع المكتشفات من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيلات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة.

١٥٨. قد تكشف المعلومات التي يقوم المكتب بتجميعها من أنشطة المتابعة والتقصيلات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة عن ملاحظات أخرى تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، مثل:

- التصرفات أو السلوكيات أو الحالات التي نشأت عنها نواتج إيجابية في سياق الجودة أو في فاعلية نظام إدارة الجودة؛ أو
- الظروف المشابهة التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات (على سبيل المثال، الارتباطات التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات، والتي لها طبيعة مشابهة للارتباطات التي رُصدت فيها مكتشفات).

وقد تكون الملاحظات الأخرى مفيدة للمكتب لأنها قد تساعد في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو قد تشير إلى الممارسات التي يستطيع المكتب دعمها أو تطبيقها على نطاق أوسع (على سبيل المثال، عبر جميع الارتباطات) أو قد تسلط الضوء على الفرص المتاحة للمكتب من أجل تعزيز نظام إدارة الجودة.

١٥٩. يمارس المكتب الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات، كل منها على حدة أو عند اقترانها بمكتشفات أخرى، ينشأ عنها قصور في نظام إدارة الجودة. وعند اتخاذ الأحكام، قد يجد المكتب حاجة إلى مراعاة الوزن النسبي للمكتشفات في سياق أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات أو الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة التي تتعلق بها. وقد تتأثر أحكام المكتب بعوامل كمية ونوعية ذات صلة بالمكتشفات. وفي بعض الظروف، قد يرى المكتب أنه من المناسب الحصول على المزيد من المعلومات عن المكتشفات لتحديد ما إذا كان قد حدث قصور من عدمه. ولن تُعد المكتشفات جميعها، بما في ذلك المكتشفات الخاصة بالارتباطات، قصوراً.

١٦٠ أ. أمثلة للعوامل الكمية والنوعية التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات ينشأ عنها قصور

مخاطر الجودة والاستجابات

- في حال تعلق المكتشفات بإحدى الاستجابات:
 - كيفية تصميم الاستجابة، على سبيل المثال، طبيعة الاستجابة ومعدل حدوثها (عند الاقتضاء)، والوزن النسبي للاستجابة في مواجهة مخاطر الجودة وتحقيق أهداف الجودة التي تتعلق بها.
 - طبيعة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة، وإلى أي مدى تشير المكتشفات إلى عدم مواجهة ذلك الخطر.
 - ما إذا كانت توجد استجابات أخرى تواجه نفس خطر الجودة وما إذا كانت تتوفر مكتشفات فيما يتعلق بتلك الاستجابات.

طبيعة المكتشفات وانتشارها

- طبيعة المكتشفات. على سبيل المثال، قد يكون للمكتشفات التي تتعلق بتصرفات القيادة وسلوكياتها أهمية نوعية، نظراً للتأثير المنتشر الذي قد يترتب على هذا في نظام إدارة الجودة ككل.
- ما إذا كانت المكتشفات، عند اقترانها بمكتشفات أخرى، تشير إلى وجود اتجاه سائد أو مشكلة منهجية. فعلى سبيل المثال، قد تشير المكتشفات المتشابهة التي تظهر في العديد من الارتباطات إلى وجود مشكلة منهجية.

مدى نشاط المتابعة ومدى المكتشفات

- مدى نشاط المتابعة الذي ظهرت منه المكتشفات، بما في ذلك عدد الاختيارات أو حجمها.
- مدى المكتشفات مقارنة بالاختيارات التي شملها نشاط المتابعة، ومقارنة بمعدل الانحراف المتوقع. على سبيل المثال، في حالة التقصي عن الارتباطات، عدد الارتباطات التي تم اختيارها والتي تم التعرف فيها على المكتشفات، بالنسبة إلى إجمالي عدد الارتباطات التي تم اختيارها، ومعدل الانحراف المتوقع الذي حدده المكتب.

١٦١ أ. يُعدّ تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور وتقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور، جزءاً من آلية تكرارية لا تسير على نسق واحد.

أمثلة لتوضيح الطابع التكراري، متغير النسق، لآلية تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور، وتقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور

- عند التحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على ظروف تشبه ظروفاً أخرى كانت فيها مكتشفات ولم يُنظر إليها على أنها قصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها على أنها قصور.
- عند تقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على اتجاه سائد أو مشكلة منهجية ترتبط بمكتشفات أخرى لا تُعد من أوجه القصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها أيضاً على أنها قصور.

١٦٢ أ. قد تكشف نتائج أنشطة المتابعة ونتائج التقصيات الخارجية والمعلومات الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، أنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة أو الشكاوى والادعاءات) عن معلومات تتعلق بفاعلية آلية المتابعة والتصحيح. فعلى سبيل المثال، قد توفر نتائج التقصيات الخارجية معلومات عن نظام إدارة الجودة لم يتم التعرف عليها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، مما قد يسلط الضوء على وجود قصور في تلك الآلية.

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤١)

١٦٣ أ. تشمل العوامل التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها ما يلي:

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك الجانب الذي يتعلق به القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وما إذا كان القصور في تصميم نظام إدارة الجودة أو تطبيقه أو تشغيله؛
 - في حال تعلق أوجه القصور التي تم التعرف عليها بالاستجابات، ما إذا كانت هناك استجابات تعويضية لمواجهة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة؛
 - الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه؛
 - معدل حدوث الأمر الذي ينشأ عنه القصور الذي تم التعرف عليه؛
 - حجم القصور الذي تم التعرف عليه وسرعة حدوثه ومدة بقائه وتأثيره على نظام إدارة الجودة.
١٦٤. يؤثر مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها على التقييم الذي يتم لنظام إدارة الجودة بواسطة الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمسألة النهائية عن النظام.

السبب الجذري لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤١ (أ))

١٦٥. يتمثل الهدف من التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها في فهم الظروف الأساسية التي تسببت في ظهور أوجه القصور من أجل تمكين المكتب مما يلي:
- تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها؛
 - التصحيح المناسب للقصور الذي تم التعرف عليه.
- وينطوي تحليل الأسباب الجذرية على ممارسة الحكم المهني، على أساس الأدلة المتاحة، من قبل من يقوم بتنفيذ التقييم.
١٦٦. قد تتأثر أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم تنفيذها لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه بطبيعة المكتب وظروفه، مثل:
- مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية.
 - حجم المكتب.
 - الانتشار الجغرافي للمكتب.
 - طريقة هيكلية المكتب أو مدى التركيز أو الطابع المركزي لآليات أو أنشطة المكتب.

أمثلة لكيفية تأثير طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة وطبيعة المكتب وظروفه على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة لفهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يصدر تقرير غير مناسب فيما يتعلق بارتباط لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة أو عندما يتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بتصرفات القيادة وسلوكياتها بشأن الجودة.
- مدى الحدة المحتملة للقصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يكون القصور قد تم التعرف عليه في العديد من الارتباطات أو عندما يوجد مؤشر على ارتفاع معدلات عدم الالتزام بالسياسات أو الإجراءات.
- طبيعة المكتب وظروفه:
 - في حالة المكاتب الأقل تعقيداً التي لها مقر واحد، قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه إجراءات بسيطة، لأن المعلومات اللازمة لتعميق الفهم قد تكون متاحة بالفعل ومركزة، ولأن الأسباب الجذرية قد تكون أكثر وضوحاً.

○ في حالة المكاتب الأكثر تعقيداً التي لها مقرات عديدة، قد تشمل إجراءات فهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه على الاستعانة بأفراد تلقوا تدريباً خاصاً بشأن التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، وعلى وضع منهجية تضم إجراءات أكثر رسمية لتحديد الأسباب الجذرية.

١٦٧. عند التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد ينظر المكتب في أسباب عدم ظهور أوجه القصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة للأمر الذي يتعلق به القصور الذي تم التعرف عليه. وقد تكون لهذه المعلومات فائدة أيضاً في تحديد كيفية تصحيح القصور الذي تم التعرف عليه.

مثال لعدم ظهور قصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة، وكيفية مساعدة هذه المعلومة للمكتب في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

قد يحدد المكتب وجود قصور بسبب تشابه المكتشفات عبر العديد من الارتباطات. ولكن تلك المكتشفات لم تظهر في ارتباطات أخرى عديدة ضمن مجتمع العينة نفسه الذي يخضع للاختبار. وبالمقارنة بين الارتباطات، يستنتج المكتب أن السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه هو عدم المشاركة المناسبة من قبل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في المراحل الرئيسية للارتباطات.

١٦٨. قد يدعم التعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب آلية المكتب لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

مثال للتعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب

قد يتعرف المكتب على إخفاق فرق الارتباطات التي تقوم بمراجعة القوائم المالية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقديرات المحاسبية عندما تنطوي افتراضات الإدارة على درجة عالية من عدم الموضوعية. وبالرغم من رصد المكتب لعدم ممارسة فرق الارتباطات لنزعة الشك المهني المناسبة، فإن السبب الجذري الأساسي لهذه المشكلة قد يتعلق بأمر آخر، مثل وجود بيئة ثقافية لا تشجع أعضاء فرق الارتباطات على توجيه الأسئلة إلى الأفراد ذوي الصلاحيات الكبيرة أو عدم كفاية توجيه الأعمال التي يتم تنفيذها على الارتباطات، والإشراف على تلك الأعمال وفحصها.

١٦٩. إضافة إلى التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتحرى المكتب أيضاً عن الأسباب الجذرية للنواتج الإيجابية حيث إن القيام بذلك قد يكشف عن الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيره.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤٢)

١٧٠. أ. قد تعتمد طبيعة التصرفات التصحيحية، وتوقيتها ومداهها، على عدة عوامل أخرى، من بينها:

- الأسباب الجذرية.
- مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، ومن ثم، مدى الاستعجال اللازم لمواجهته.
- فاعلية التصرفات التصحيحية في علاج الأسباب الجذرية، مثل ما إذا كان يلزم على المكتب تطبيق أكثر من تصرف تصحيحي واحد لعلاج الأسباب الجذرية بفاعلية، أو يلزم عليه تطبيق تصرفات تصحيحية كتدابير مؤقتة إلى حين تمكن المكتب من تطبيق تصرفات تصحيحية أكثر فاعلية.

١٧١. في بعض الظروف، قد يشتمل التصرف التصحيحي على تحديد أهداف إضافية للجودة، أو قد يتم إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة أو استجابات لها، بسبب تحديد عدم مناسبة.

١٧٢. عندما يحدد المكتب أن السبب الجذري لأحد أوجه القصور التي تم التعرف عليها يتعلق بمورد قام بتوفيره أحد مقدمي الخدمات، فقد يقوم المكتب أيضاً بما يلي:

- النظر فيما إذا كان سيستمر في استخدام المورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة.
- نقل الأمر إلى مقدم الخدمة.

ويُعد المكتب مسؤولاً عن علاج تأثير القصور، الذي تم التعرف عليه فيما يتعلق بالمورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة، على نظام إدارة الجودة واتخاذ التصرف اللازم لمنع تكرار القصور فيما يخص نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. غير أن المكتب لا يتحمل عادةً مسؤولية تصحيح القصور، الذي تم التعرف عليه، بالنيابة عن مقدم الخدمة أو مسؤولية إجراء المزيد من التحري عن السبب الجذري للقصور، الذي تم التعرف عليه، لدى مقدم الخدمة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين (راجع: الفقرة ٤٥)

١٧٣١. عندما يتم إهمال الإجراءات أو يصدر تقرير غير مناسب، قد تشمل التصرفات التي يتخذها المكتب على ما يلي:

- التشاور مع الأفراد المعنيين بشأن التصرف المناسب.
- مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة.
- تنفيذ الإجراءات التي تم إهمالها.

والتصرفات التي يتخذها المكتب في هذا الشأن لا تعفيه من مسؤوليته عن اتخاذ المزيد من التصرفات فيما يتعلق بالمكتشفات في سياق نظام إدارة الجودة، بما في ذلك تقويم المكتشفات للتعرف على أوجه القصور والتحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، في حال وجوده.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة ٤٦)

١٧٤١. قد يتم نقل المعلومات التي تتعلق بالمتابعة والتصحيح إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمسائلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، على أساس دائم أو بشكل دوري. وقد يستخدم الأفراد هذه المعلومات بطرق متعددة، منها على سبيل المثال:

- كأساس للاتصالات الأخرى التي تتم مع العاملين بشأن أهمية الجودة.
- مساءلة الأفراد عن المهام المسندة إليهم.
- تحديد المخاوف الرئيسية بشأن نظام إدارة الجودة في حينها.

وتوفر هذه المعلومات أيضاً أساساً لتقويم نظام إدارة الجودة، والاستنتاج من هذا التقويم، وفقاً لمتطلبات الفقرتين ٥٣ و ٥٤.

متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة ٤٨)

١٧٥١. في بعض الظروف، قد يكون المكتب منتصباً إلى شبكة. وقد تفرض الشبكات متطلبات بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو قد تتيح خدمات أو موارد يختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. وقد تهدف هذه المتطلبات أو الخدمات إلى تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر المكاتب التي تنتمي إلى الشبكة. وسيعتمد مدى قيام الشبكة بتزويد المكتب بأهداف الجودة، ومخاطر الجودة والاستجابات، المشتركة عبر الشبكة على ترتيبات المكتب مع الشبكة.

أمثلة لمتطلبات الشبكات

- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة أهداف أو مخاطر الجودة المشتركة بين مكاتب الشبكة.
- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة الاستجابات المشتركة بين مكاتب الشبكة. وقد تشمل هذه الاستجابات التي تقوم الشبكة بتصميمها على سياسات أو إجراءات تحدد مهام القيادة ومسؤولياتها، بما في ذلك الطريقة المتوقعة لقيام المكتب بإسناد الصلاحيات والمسؤوليات بداخله، أو توزيع الموارد، مثل منهجيات تنفيذ الارتباطات أو تطبيقات تقنية المعلومات التي من تطوير الشبكة.
- متطلبات أن يخضع المكتب لأنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة. وقد تتعلق هذه الأنشطة بمتطلبات الشبكة (على سبيل المثال، متابعة تطبيق المكتب لمنهجية الشبكة بشكل مناسب)، أو بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بوجه عام.

أمثلة لخدمات الشبكات

- الخدمات أو الموارد الاختيارية التي يمكن للمكتب استخدامها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، مثل برامج التدريب الاختيارية أو الاستعانة بمراجعين للمكونات أو خبراء من داخل الشبكة أو استخدام مركز لتقديم الخدمات تم إنشاؤه على مستوى الشبكة أو قام بإنشائه مكتب آخر ضمن الشبكة أو مجموعة من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة.

١٧٦. قد تفرض الشبكة مسؤوليات على المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها.

أمثلة لمسؤوليات المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها

- مطالبة المكتب بتوفير بنية تحتية أو آليات معينة فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم الشبكة بتوفيرها والتي يستخدمها المكتب في نظام إدارة الجودة.
- مطالبة المكتب بتقديم تدريب على مستوى المكتب بشأن المنهجية التي تقوم الشبكة بتوفيرها، بما في ذلك عندما يتم تحديث المنهجية.

١٧٧. قد يتوصل المكتب إلى فهم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفهم مسؤولياته فيما يتعلق بتطبيقها من خلال الاستفسار من الشبكة، أو من خلال الوثائق التي توفرها الشبكة، عن أمور مثل ما يلي:

- حوكمة الشبكة وقيادتها.
- الإجراءات التي تتخذها الشبكة عند تصميم وتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها، وعند تشغيلها في حال الاقتضاء.
- كيفية تحديد الشبكة، واستجابتها، للتغيرات التي تؤثر على متطلبات الشبكة أو خدماتها أو على المعلومات الأخرى، مثل التغيرات في المعايير المهنية أو المعلومات التي تشير إلى وجود قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها.
- كيفية متابعة الشبكة لمدى مناسبة متطلبات الشبكة أو خدماتها، وهو ما قد يتم من خلال أنشطة المتابعة الخاصة بمكاتب الشبكة، وآليات الشبكة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

متطلبات الشبكة أو خدماتها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٤٩)

١٧٨. تُعد خصائص متطلبات الشبكة أو خدماتها إحدى الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي يلزم مراعاتها عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.

مثال لمتطلبات الشبكة أو خدماتها التي تنشأ عنها مخاطر الجودة

قد تتطلب الشبكة أن يستخدم المكتب أحد تطبيقات تقنية المعلومات الموحدة عبر الشبكة لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد ينشأ عن هذا خطر يمس الجودة يتعلق بعدم تناول تطبيق تقنية المعلومات للأمور الواردة في الأنظمة أو اللوائح المحلية التي يلزم على المكتب مراعاتها عند قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

١٧٩. قد يشمل الغرض من متطلبات الشبكة تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر مكاتب الشبكة. وقد تتوقع الشبكة من المكتب تطبيق متطلباتها، ولكن قد يجد المكتب حاجة إلى تكييف متطلبات الشبكة، أو الإضافة إليها، بحيث تكون مناسبة لطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للحاجة إلى تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها	
متطلبات الشبكة أو خدماتها	كيفية قيام المكتب بتكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بإدراج مخاطر معينة تمس الجودة ضمن نظام إدارة الجودة، بحيث تواجه جميع مكاتب الشبكة تلك المخاطر.	في إطار التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يقوم المكتب بتضمين مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة. ويقوم المكتب أيضاً بتصميم وتطبيق استجابات لمواجهة مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة.
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بتصميم وتطبيق استجابات معينة.	في إطار تصميم الاستجابات وتطبيقها، يحدد المكتب: • مخاطر الجودة التي تعمل الاستجابات على مواجهتها. • كيفية دمج الاستجابات التي تتطلبها الشبكة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، في ضوء طبيعة المكتب وظروفه. وقد يشمل هذا إدخال تعديلات على الاستجابات لتعكس طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته (على سبيل المثال، إدخال تعديلات على المنهجية لتضمينها أموراً تتعلق بالأنظمة أو اللوائح).
يستعين المكتب بأفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة للعمل مراجعين لمكونات المجموعة. وتفرض الشبكة متطلبات لتحقيق درجة عالية من التشارك عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وتشتمل متطلبات الشبكة على ضوابط معينة تنطبق على الأفراد الذين يُسند إليهم العمل على المكونات عند مراجعة المجموعات.	يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتطلب أن يتأكد فريق الارتباط من مراجع المكون (أي المكتب الآخر ضمن الشبكة) من استيفاء الأفراد الذين يُسند إليهم المكون للضوابط الخاصة المنصوص عليها في متطلبات الشبكة.

١٨٠. في بعض الظروف، قد يتعرف المكتب عند قيامه بتكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها، على تحسينات محتملة على متطلبات الشبكة أو خدماتها وقد يقوم بنقل هذه التحسينات إلى الشبكة.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٥٠ (ج))

١٨١. قد تشمل نتائج أنشطة الشبكة لمتابعة نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على معلومات مثل:

- وصف لأنشطة المتابعة، بما في ذلك طبيعتها وتوقيتها ومداهها؛
- المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها والملاحظات الأخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (على سبيل المثال، النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيزه)؛
- تقويم الشبكة للأسباب الجذرية الخاصة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتأثير الذي تم تقييمه لأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات التصحيحية الموصى بها.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (راجع: الفقرة ٥١ (ب))

١٨٢. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتبها في صورة تجميع أو تلخيص للمعلومات الموضحة في الفقرة ١٨١، بما في ذلك الاتجاهات السائدة والمجالات المشتركة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها عبر الشبكة، أو النواتج الإيجابية التي يمكن تكرارها عبر الشبكة. وهذه المعلومات قد:

- يستخدمها المكتب:
 - في التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.
 - كجزء من المعلومات الأخرى ذات الصلة التي يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت توجد أوجه قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- يتم نقلها إلى الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المجموعات، في سياق النظر في كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتم الاستعانة بهم من مكتب آخر ضمن الشبكة والذين يخضعون للمتطلبات المشتركة الخاصة بالشبكة (على سبيل المثال، أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات المشتركة).
- ١٨٣أ. في بعض الظروف، قد يحصل المكتب على معلومات من الشبكة عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بأحد مكاتب الشبكة والذي له تأثير على المكتب. وقد تقوم الشبكة أيضاً بتجميع معلومات من مكاتبها عن نتائج التقييمات الخارجية التي تمت بشأن نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وفي بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة على الشبكة تبادل المعلومات مع المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو قد تقيد نوعية تلك المعلومات التي يتم تبادلها.
- ١٨٤أ. في الظروف التي لا توفر فيها الشبكة المعلومات المتعلقة بالنتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، قد يتخذ المكتب تصرفات أخرى مثل ما يلي:
 - مناقشة الأمر مع الشبكة؛
 - تحديد أثر ذلك على ارتباطات المكتب، وإعلام فرق الارتباطات بهذا الأثر.
- أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة ٥٢)
- ١٨٥أ. نظراً لأن متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يقوم المكتب باستخدامها تشكل جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، فإنها تخضع أيضاً لمتطلبات هذا المعيار بشأن المتابعة والتصحيح. وقد تقوم الشبكة أو المكتب، أو كلاهما معاً، بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها.
- مثال لقيام كل من الشبكة والمكتب بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها
- قد تتولى الشبكة تنفيذ أنشطة المتابعة على مستوى الشبكة لإحدى المنهجيات المشتركة. ويقوم المكتب أيضاً بمتابعة تطبيق المنهجية من قبل أعضاء فرق الارتباطات من خلال تنفيذ التقييمات عن الارتباطات.
- ١٨٦أ. عند تصميم التصرفات التصحيحية وتطبيقها لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها، قد يقوم المكتب بما يلي:
 - فهم التصرفات التصحيحية المخطط لها من قبل الشبكة، بما في ذلك ما إذا كان المكتب يتحمل أية مسؤوليات عن تطبيق التصرفات التصحيحية؛
 - النظر فيما إذا كان يلزم على المكتب اتخاذ تصرفات تصحيحية تكميلية لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه والأسباب الجذرية المتعلقة به، على سبيل المثال عندما:
 - لا تكون الشبكة قد اتخذت التصرفات التصحيحية المناسبة؛ أو
 - تستغرق التصرفات التصحيحية الخاصة بالشبكة بعض الوقت لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه بفاعلية.
- تقويم نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٥٣)
- ١٨٧أ. قد يحصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة على الدعم من أفراد آخرين عند إجراء التقويم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مسؤولين ومساءلين عن التقويم.
- ١٨٨أ. قد يعتمد توقيت إجراء التقويم على ظروف المكتب، وقد يتزامن ذلك مع نهاية السنة المالية للمكتب أو اكتمال دورة المتابعة السنوية.

١٨٩. تشمل المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة المعلومات التي يتم نقلها إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة ٤٦.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية الحصول على المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مشاركين بشكل مباشر في آلية المتابعة والتصحيح، ومن ثم، سيكونون على دراية بالمعلومات التي تدعم تقويم نظام إدارة الجودة.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة حاجة إلى وضع آليات لتجميع المعلومات اللازمة لتقويم نظام إدارة الجودة، وتلخيصها ونقلها.

الاستنتاجات المتعلقة بنظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٥٤)

١٩٠. في سياق هذا المعيار، المقصود من تشغيل النظام ككل هو توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. وفي سبيل التوصل إلى استنتاج بشأن نظام إدارة الجودة، قد ينظر الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة فيما يلي، عند استخدام نتائج آلية المتابعة والتصحيح:

- مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وتأثيرها على تحقيق الأهداف الخاصة بنظام إدارة الجودة؛
- ما إذا كان المكتب قد قام بتصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، وما إذا كانت التصرفات التصحيحية التي تم اتخاذها حتى وقت التقويم تُعد تصرفات فعالة؛
- ما إذا كان تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها على نظام إدارة الجودة قد تم تصويبه بشكل مناسب، كالنظر مثلاً فيما إذا كان قد تم اتخاذ المزيد من التصرفات وفقاً للفقرة ٤٥.

١٩١. قد توجد ظروف تكون فيها أوجه القصور الحادة التي تم التعرف عليها (بما في ذلك أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها) قد تم تصحيحها بشكل مناسب وتم تصويب تأثيرها في وقت التقويم. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام.

١٩٢. قد يكون للقصور الذي تم التعرف عليه تأثير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله، على سبيل المثال عندما:

- يؤثر القصور على مكونات أو جوانب متعددة في نظام إدارة الجودة.
- ينحصر القصور في مكون أو جانب محدد في نظام إدارة الجودة، لكنه مكون أو جانب أساسي في النظام.
- يؤثر القصور على العديد من وحدات عمل المكتب أو مواقعه الجغرافية.
- ينحصر القصور في وحدة عمل واحدة أو موقع جغرافي واحد، لكن الوحدة المتأثرة أو الموقع المتأثر أساسي لعمل المكتب ككل.
- يؤثر القصور على جزء كبير من الارتباطات التي من نوع معين أو طبيعة معينة.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً لكنه غير منتشر

تعرف المكتب على قصور في أحد فروع الإقليمية الصغيرة. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حاد، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- غير منتشر، لأنه محدود بالفرع الإقليمي الصغير.

١٩٣١. قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام عندما تكون أوجه القصور التي تم التعرف عليها حادة ومنتشرة، ولا تكون التصرفات المتخذة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها مناسبة، ولا يكون تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها قد تم تصويبه بشكل مناسب.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً ومنتشراً

تعرف المكتب على قصور في فرع إقليمي، وهو الفرع الأكبر للمكتب الذي يقدم الدعم المالي والتشغيلي والفني للمنطقة كلها. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حاد، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- منتشر، لأن الفرع الإقليمي هو أكبر فرع ولأنه يقدم الدعم لفروع أخرى عديدة، ولأن عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب ربما كان له تأثير واسع النطاق على الفروع الأخرى.

١٩٤١. قد يستغرق المكتب بعض الوقت لتصحيح أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها. ومع استمرار المكتب في اتخاذ التصرف اللازم لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتقلص مدى انتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها وقد يُحدّد أن أوجه القصور التي تم التعرف عليها لا تزال حادة، ولكنها لم تعد حادة ومنتشرة. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

١٩٥١. لا يتطلب هذا المعيار من المكتب الحصول على تقرير تأكيد مستقل بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة، ولا يمنع المكتب من القيام بذلك.

اتخاذ التصرف العاجل والمناسب والاتصالات الأخرى (راجع: الفقرة ٥٥)

١٩٦١. عندما يتوصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة ٥٤ (ب) أو ٥٤ (ج)، فقد يشتمل التصرف العاجل والمناسب الذي يتخذه المكتب على ما يلي:

- اتخاذ تدابير لدعم تنفيذ الارتباطات، من خلال تخصيص المزيد من الموارد أو تقديم المزيد من التوجيه، وللتأكد من أن التقارير التي يصدرها المكتب مناسبة في ظل الظروف القائمة، إلى حين تصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، ونقل تلك التدابير إلى فرق الارتباطات.
- الحصول على مشورة قانونية.

١٩٧١. في بعض الظروف، قد يكون للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تتولى الإشراف غير التنفيذي على المكتب. وفي تلك الظروف، قد تشمل الاتصالات على نقل معلومات إلى تلك الهيئة الحاكمة المستقلة.

١٩٨١. أمثلة للظروف التي قد يكون من المناسب فيها للمكتب الاتصال بأطراف خارجية بشأن تقويم نظام إدارة الجودة

- عندما يكون المكتب منتصباً إلى شبكة.
- عندما تستخدم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة العمل الذي نفذه المكتب، على سبيل المثال، في حالة مراجعة المجموعات.
- عندما يحدد المكتب أن التقرير الذي أصدره غير مناسب نتيجة لفشل نظام إدارة الجودة، وتكون هناك حاجة إلى إبلاغ إدارة المنشأة أو المكلّفين بالحوكمة فيها.
- عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح اتصال المكتب بإحدى سلطات الإشراف أو الجهات التنظيمية.

تقييمات الأداء (راجع: الفقرة ٥٦)

١٩٩. تعزّز تقييمات الأداء الدورية المساءلة. وعند النظر في أداء الفرد، قد يأخذ المكتب في الحسبان:

- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب فيما يخص الجوانب من نظام إدارة الجودة التي تتعلق بمسؤولية الفرد. وفي بعض الظروف، قد يحدد المكتب مستهدفات للفرد وقيس نتائج أنشطة المتابعة بالمقارنة مع تلك المستهدفات.
- التصرفات التي اتخذها الفرد استجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي تتعلق بمسؤولية ذلك الفرد، بما في ذلك حسن توقيت تلك التصرفات وفعاليتها.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية إجراء المكتب لتقييمات الأداء

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يقوم المكتب بتكليف مقدم خدمة لتنفيذ التقييم، أو قد توفر نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مؤشراً على أداء الفرد.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتولى تنفيذ تقييمات الأداء عضو مستقل غير تنفيذي في الهيئة الحاكمة للمكتب، أو لجنة خاصة تشرف عليها الهيئة الحاكمة.

٢٠٠. أ. قد تتم الإثابة على التقييم الإيجابي للأداء من خلال الأجور والترقيات والحوافز الأخرى التي تركز على التزام الفرد بالجودة، وتعزز المساءلة. ومن جهة أخرى، قد يتخذ المكتب تصرفات تصحيحية لعلاج التقييم السلبي للأداء الذي قد يؤثر على تحقيق المكتب لأهداف الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

٢٠١. في حالة القطاع العام، قد لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ تقييم لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، أو اتخاذ تصرفات لعلاج نتائج تقييم الأداء، نظراً لطبيعة منصب الفرد. ومع ذلك، قد يستمر إجراء تقييمات الأداء للأفراد الآخرين في المكتب المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة.

التوثيق (راجع: الفقرات ٥٧-٥٩)

٢٠٢. يوفر التوثيق أدلة على التزام المكتب بهذا المعيار، إضافة إلى الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تكون له فائدة أيضاً في تدريب العاملين وخلق الارتباطات وضمان الحفاظ على المعرفة المؤسسية وتوفير سجل بأسس القرارات التي اتخذها المكتب بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة. وليس من الضروري أو العملي للمكتب توثيق كل أمر تم النظر فيه، أو كل حكم تم اتخاذه، بشأن نظام إدارة الجودة. وقد يثبت المكتب التزامه بهذا المعيار أيضاً من خلال مكون المعلومات والاتصالات، أو الوثائق أو المواد الكتابية الأخرى، أو تطبيقات تقنية المعلومات التي تُعد جزءاً أساسياً من مكونات نظام إدارة الجودة.

٢٠٣. قد يأخذ التوثيق شكل أدلة إرشادية وقوائم تحقق ونماذج كتابية ذات صفة رسمية، أو قد يتم بصورة غير رسمية (على سبيل المثال، مراسلات إلكترونية أو منشورات على المواقع الإلكترونية)، أو قد يتم الاحتفاظ به في تطبيقات تقنية المعلومات أو النماذج الرقمية الأخرى (على سبيل المثال، في قواعد البيانات). وتشمل العوامل التي قد تؤثر على أحكام المكتب فيما يتعلق بشكل التوثيق، ومحتواه ومداه، بما في ذلك عدد مرات تحديث التوثيق، ما يلي:

- مدى تعقيد المكتب وعدد فروعها؛
- طبيعة ومدى تعقيد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي؛
- طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وطبيعة المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها؛
- طبيعة الأمر الذي يتم توثيقه ومدى تعقيد، مثل ما إذا كان يتعلق بأحد جوانب نظام إدارة الجودة التي حدث فيها تغيير أو أحد المجالات التي ترتفع فيها مخاطر الجودة، ومدى تعقيد الأحكام المتعلقة بهذا الأمر؛
- معدل ومدى التغييرات في نظام إدارة الجودة.

في المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يكون من الضروري إجراء توثيق لدعم الأمور التي تم الاتصال بشأنها لأن طرق الاتصال غير الرسمية قد تكون فعالة. ومع ذلك، فقد يحدد المكتب الأقل تعقيداً أنه من المناسب توثيق هذه الاتصالات لتوفير أدلة على حدوثها.

٢٠٤. في بعض الحالات، قد تفرض سلطة إشراف خارجية متطلبات بشأن التوثيق، سواءً بشكل رسمي أو غير رسمي، على سبيل المثال، نتيجة للمكتشفات من التقصيات الخارجية. وقد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على متطلبات خاصة تتناول التوثيق، فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{٢٦} توثيق أمور معينة، من بينها مواقف معينة تتعلق بتضارب المصالح وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والاستقلال.

٢٠٥. لا يتعين على المكتب توثيق نظره في كل حالة أو حدث أو ظرف أو تصرف، تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، فيما يتعلق بكل هدف من أهداف الجودة، أو كل خطر من المخاطر التي قد تنشأ عنها مخاطر تتعلق بالجودة. ومع ذلك، فعند توثيق مخاطر الجودة وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة، فقد يقوم المكتب بتوثيق أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة (أي الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة)، لدعم الاتساق في تطبيق الاستجابات وعملها.

٢٠٦. قد يقوم بتنفيذ أعمال التوثيق الشبكة أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة.

^{٢٦} الميثاق الدولي، الفقرات ي.١٣/٣١٠، ي.٢٨/٣٦٠، ي.٨٨/٤٠٠

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢): فحوصات جودة الارتباطات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وأداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وأداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".
- إضافة متطلب في تعريف فاحص جودة الارتباط الوارد في الفقرة ١٣ (ب)، بشأن عبارة "فرد آخر في المكتب" بحيث لا تقل الدرجة الوظيفية لذلك الفرد عن مستوى المدير.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢)

فحوصات جودة الارتباطات

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ؛ ويسري على ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	مقدمة
٤-١	نطاق هذا المعيار
٩-٥	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات
١٠	اختصاص هذا المعيار
١١	تاريخ السريان
١٢	الهدف
١٣	التعريفات
	المتطلبات
١٦-١٤	تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها
٢٣-١٧	تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم
٢٧-٢٤	تنفيذ فحص جودة الارتباط
٣٠-٢٨	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	اختصاص هذا المعيار
٢أ-٢٥أ	تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم
٥٠أ-٢٦أ	تنفيذ فحص جودة الارتباط
٥٤أ-٥١أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات" جنباً إلى جنب مع معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ما يلي:
 - (أ) تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته؛
 - (ب) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.
٢. ينطبق هذا المعيار على جميع الارتباطات التي يتعين إجراء فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).^١ وينبغي هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
٣. يُعد فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار إحدى الاستجابات المحددة التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).^٢ ويتولى فاحص جودة الارتباط تنفيذ فحص الجودة على مستوى الارتباطات بالنيابة عن المكتب.

التدرج

٤. تختلف طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط التي يتطلبها هذا المعيار، ويختلف توقيتها ومداه، تبعاً لطبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون إجراءات فاحص جودة الارتباط أقل شمولاً للارتباطات التي تقل فيها الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات

٥. يحدد معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن نظام إدارة الجودة ويتطلب من المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب.^٣ وتشتمل الاستجابات المحددة الواردة في معيار إدارة الجودة (١) على وضع سياسات أو إجراءات تتناول فاحصي جودة الارتباطات وفقاً لهذا المعيار.
٦. يتولى المكتب مسؤولية تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:
 - (أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
 - (ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.^٤
٧. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (١)،^٥ يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

^١ معيار إدارة الجودة (١) (المعروف سابقاً باسم معيار رقابة الجودة (١)) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٤(و)

^٢ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٤(و)

^٣ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٦

^٤ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

^٥ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٥

٨. يُعد فحص جودة الارتباط تقويماً موضوعياً للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. ويجري فاحص جودة الارتباط تقويمه للأحكام المهمة في سياق المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ومع ذلك، ليس المقصود من فحص جودة الارتباط أن يكون تقويماً لالتزام الارتباط بكامله بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو بسياسات أو إجراءات المكتب.

٩. لا يُعد فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط. ولا يغير تنفيذ فحص جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي يكون مسؤولاً عنه، أو عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. ولا يتعين على فاحص جودة الارتباط الحصول على أدلة لدعم الرأي أو الاستنتاج الخاص بالارتباط، ولكن قد يحصل فريق الارتباط على المزيد من الأدلة استجابةً للأمور التي تم إثارتها أثناء فحص جودة الارتباط.

اختصاص هذا المعيار

١٠. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع هذا المعيار، وعلى متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب وفاحص جودة الارتباط من تحقيق ذلك الهدف المحدد. ويحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات. ويشرح معيار إدارة الجودة (١) المقصود بمصطلحات الهدف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى والمقدمة والتعريفات. (راجع: الفقرة ١١)

تاريخ السريان

١١. يسري هذا المعيار على:

- (أ) ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ؛
- (ب) ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١٢. يهدف المكتب، من خلال تعيين فاحص مؤهل لجودة الارتباط، إلى تنفيذ تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

التعريفات

١٣. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

- (أ) فحص جودة الارتباط – تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.
- (ب) فاحص جودة الارتباط – شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.
- (ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وأداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسب المهني عند قيامه بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات ١٣٠-١٦١)

^٦ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ١٢ و ٦١-٩١

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٤. يجب أن يتوفر لدى المكتب ولدى فاحص جودة الارتباط فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته، ذات الصلة بهم، بالشكل الصحيح.
١٥. يجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، الالتزام بكل مطلب من متطلبات هذا المعيار، ما لم يكن المطلب غير ذي صلة في ظل ظروف الارتباط.
١٦. من المتوقع أن يوفر التطبيق السليم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار. ولكن إذا حدد المكتب أو فاحص جودة الارتباط أن تطبيق المتطلبات ذات الصلة لا يوفر أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار، فيجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، اتخاذ المزيد من التصرفات لتحقيق الهدف.

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

١٧. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات إلى أفراد يحظون بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة داخل المكتب للوفاء بتلك المسؤولية. ويجب أن تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات من هؤلاء الأفراد القيام بتعيين فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات ٢٠-٤١)
١٨. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بمن سيتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط، وأن: (راجع: الفقرة ٥١)
- (أ) يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، والصلاحيات المناسبة لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرات ٦١-١٢١)
- (ب) يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط واستقلاله؛ (راجع: الفقرات ١٣١-١٦١)
- (ج) يلتزم بأحكام الأنظمة واللوائح، إن وجدت، ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة ١٧١)
١٩. يجب أن تتناول أيضاً سياسات أو إجراءات المكتب التي يتم وضعها وفقاً للفقرة ١٨ (ب) التهديدات التي تمس الموضوعية والتي تنشأ عن تعيين فرد فاحصاً لجودة أحد الارتباطات بعد أن كان هو الشريك المسؤول عن الارتباط. ويجب أن تحدد تلك السياسات أو الإجراءات فترة ابتعاد قوامها سنتان، أو مدة أطول إذا اقتضت ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، قبل أن يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط تولي مهام فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرتين ١٨١، ١٩١)
٢٠. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بالأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون هؤلاء الأفراد أعضاء في فريق الارتباط، وأن:
- (أ) يحظوا بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ المهام المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة ٢٠١)
- (ب) يلتزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعيتهم واستقلالهم وأن يلتزموا كذلك، عند الاقتضاء، بأحكام الأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)
٢١. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:
- (أ) تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط؛
- (ب) تتناول مسؤولية فاحص جودة الارتباط عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه للأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم أثناء الفحص، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة ٢٣١)

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط

٢٢. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط والتصرفات المناسبة التي سيقوم المكتب باتخاذها، بما في ذلك آلية تحديد وتعيين فاحص بديل في تلك الظروف. (راجع: الفقرة ٢٤أ)

٢٣. عندما يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بظروف تضعف أهليته، يجب عليه إشعار الفرد المعني داخل المكتب والقيام بما يلي: (راجع: الفقرة ٢٥أ)

(أ) رفض تعيينه لتنفيذ فحص جودة الارتباط إذا لم يكن قد شرع في تنفيذه؛ أو

(ب) التوقف عن تنفيذ فحص جودة الارتباط إذا كان قد شرع في تنفيذه.

تنفيذ فحص جودة الارتباط

٢٤. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات بشأن تنفيذ فحص جودة الارتباط تتناول ما يلي:

(أ) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط عن تنفيذ الإجراءات وفقاً للفقرتين ٢٥ و ٢٦ في الأوقات المناسبة أثناء الارتباط لتوفير أساس مناسب لإجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام؛

(ب) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط، بما في ذلك منعه من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه إشعاراً من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٧ يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرتين ٢٦أ، ٢٧أ)

(ج) الظروف التي ينشأ فيها تهديد يمس موضوعية فاحص جودة الارتباط نتيجة لطبيعة ومدى مناقشات فريق الارتباط مع فاحص جودة الارتباط بشأن الأحكام المهمة، والتصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف. (راجع: الفقرة ٢٨أ)

٢٥. عند تنفيذ فحص جودة الارتباط، يجب على فاحص جودة الارتباط: (راجع: الفقرات ٢٩أ-٣٤أ)

(أ) قراءة وفهم المعلومات التي قام بنقلها: (راجع: الفقرة ٣٥أ)

(١) فريق الارتباط بشأن طبيعة وظروف الارتباط والمنشأة؛

(٢) المكتب فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، ولاسيما أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي قد تتعلق أو قد تؤثر على المجالات التي انطوت على أحكام مهمة من جانب فريق الارتباط.

(ب) مناقشة الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. (راجع: الفقرات ٣٦أ-٣٩أ)

(ج) بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها في الفقرتين (أ) و (ب)، فحص وثائق مختارة من توثيق أعمال الارتباط فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط وتقويم: (راجع: الفقرات ٤٠أ-٤٤أ)

(١) أساس اتخاذ تلك الأحكام المهمة، بما في ذلك ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط؛

(٢) ما إذا كان توثيق أعمال الارتباط يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(٣) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة.

(د) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقويم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده للوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرة ٤٥أ)

(هـ) تقويم ما إذا كانت قد جرت مشاورات مناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات. (راجع: الفقرة ٤٦أ)

(و) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقويم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرة ٤٧)

(ز) فحص:

(١) القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك وصف الأمور الرئيسية للمراجعة، في حال وجودها؛ أو (راجع: الفقرة ٤٨)

(٢) القوائم المالية أو المعلومات المالية وتقرير الارتباط بشأنها، فيما يخص ارتباطات الفحص؛ أو (راجع: الفقرة ٤٨)

(٣) تقرير الارتباط، وعند الاقتضاء، معلومات الموضوع، فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. (راجع: الفقرة ٤٩)

٢٦. يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وفي حال عدم علاج هذه المخاوف على نحو يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، فيجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الفرد المعني في المكتب بعدم إمكانية إتمام فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة ٥٠)

الانتهاء من فحص جودة الارتباط

٢٧. يجب على فاحص جودة الارتباط تحديد ما إذا كان قد تم الوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط، وما إذا كان قد تم الانتهاء من فحص جودة الارتباط. وإذا كانت الحال كذلك، يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط بالانتهاء من فحص جودة الارتباط.

التوثيق

٢٨. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية عن توثيق فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة ٥١)

٢٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب توثيق فحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٣٠، وإدراج ذلك التوثيق ضمن توثيق أعمال الارتباط.

٣٠. يجب على فاحص جودة الارتباط التأكد من توثيق فحص جودة الارتباط بما يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم طبيعة الإجراءات التي نفذها فاحص جودة الارتباط، وفهم توقيتها ومداهما، وعند الاقتضاء، فهم الأفراد الذين قاموا بتقديم الدعم للفاحص والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء تنفيذ الفحص. ويجب على فاحص جودة الارتباط التأكد أيضاً من أن توثيق فحص جودة الارتباط يشتمل على ما يلي: (راجع: الفقرات ٥٢-٥٤)

(أ) اسم فاحص جودة الارتباط وأسماء الأفراد الذين قاموا بدعمه في تنفيذ فحص جودة الارتباط؛

(ب) تحديد وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها؛

(ج) الأساس الذي استند إليه فاحص جودة الارتباط في تحديده للأمور الواردة في الفقرة ٢٧؛

(د) الإشعارات المطلوبة وفقاً للفقرتين ٢٦ و ٢٧؛

(هـ) تاريخ الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

اختصاص هذا المعيار (راجع: الفقرة ١٠)

١١. قد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وفي حالات معينة، يتم تضمين إشارات إلى معايير محددة. وإذا تم تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً (معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً)، فقد يتناول ذلك المعيار أيضاً أموراً ذات صلة في سياق مراجعة القوائم المالية للمنشأة الأقل تعقيداً ولكن هذه الأمور لا يُشار إليها في هذا المعيار.*

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

/إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات (راجع: الفقرة ١٧)

٢١. قد تشمل الكفاءات والقدرات ذات الصلة بقدرة الفرد على الوفاء بمسؤولية تعيين فاحص جودة الارتباط المعرفة المناسبة بما يلي:

- مسؤوليات فاحص جودة الارتباط؛
- الضوابط الواردة في الفقرتين ١٨ و ١٩ بشأن أهلية فاحصي جودة الارتباطات؛
- طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي تخضع لفحص جودة الارتباط، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.

٣١. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ألا يكون المسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات عضواً في فريق الارتباط الذي سيتم تنفيذ الفحص له. ولكن في ظروف معينة (على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد)، قد لا يكون من الممكن عملياً لفرد آخر خلاف الأعضاء في فريق الارتباط تعيين فاحص جودة الارتباط.

٤١. قد يحدد المكتب أكثر من فرد واحد مسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات. فعلى سبيل المثال، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آليات مختلفة لتعيين فاحصي الجودة في ارتباطات مراجعة المنشآت المدرجة مقارنةً بارتباطات مراجعة المنشآت الأخرى خلاف المنشآت المدرجة أو غيرها من الارتباطات، مع اختلاف المسؤولين عن كل آلية.

أهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ١٨)

٥١. في بعض الظروف، على سبيل المثال في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد، قد لا يوجد شريك أو أي فرد آخر مؤهل داخل المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي هذه الظروف، قد يتعاقد المكتب مع أفراد من خارجه، أو قد يحصل على خدمات من هؤلاء الأفراد، لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد يكون الفرد الذي من خارج المكتب شريكاً أو موظفاً في مكتب ضمن الشبكة، أو في كيان أو جهة داخل الشبكة التي يتبعها المكتب، أو لدى مقدم خدمة. وعند الاستعانة بمثل هؤلاء الأفراد، تنطبق النصوص الواردة في معيار إدارة الجودة (١) التي تتناول متطلبات الشبكة أو خدماتها أو مقدمي الخدمات.

ضوابط الأهلية الخاصة بفاحص جودة الارتباط

الكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي (راجع: الفقرة ١٨ (أ))

٦١. يوضح معيار إدارة الجودة (١) الخصائص المتعلقة بالكفاءة، بما في ذلك تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والأدب والقيم والمواقف السلوكية المهنية.^٧ ومن بين الأمور التي قد يقوم المكتب بمراعاتها عند تحديد امتلاك الفرد للكفاءات اللازمة لتنفيذ فحص جودة الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة وفهم سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة بالارتباط؛
- المعرفة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛

* لم يتم اعتماد معيار مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً للتطبيق في المملكة بموجب قرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ (٢٥/٠٤/١٤٤٦هـ، الموافق ٢٨/١٠/٢٠٢٤م).

^٧ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٨٨١

- فهم الارتباطات ذات الطبيعة والتعقيد المشابه، والخبرة ذات الصلة بتلك الارتباطات؛
- فهم مسؤوليات فاحص جودة الارتباط أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، وهو ما قد يتم اكتسابه أو تعزيزه عن طريق الحصول على الدورات التدريبية ذات الصلة من المكتب.

٧أ. قد تكون الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قام المكتب بمراعاتها عند تحديده أن إجراء فحص لجودة أحد الارتباطات يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة^٨، من بين الاعتبارات المهمة عند تحديد المكتب للكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ فحص الجودة لذلك الارتباط. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند تحديد ما إذا كان فاحص جودة الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات اللازمة، بما في ذلك الوقت الكافي اللازم، لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام، ما يلي:

- طبيعة المنشأة.
- مدى التخصص أو التعقيد في الصناعة أو البيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.
- مدى تعلق الارتباط بأمر تتطلب خبرة متخصصة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقنية المعلومات أو مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة)، أو خبرة علمية أو هندسية، كذلك التي قد تكون ضرورية لارتباطات تأكيد معينة. انظر أيضاً الفقرة ٢٠.

٨أ. عند تقويم كفاءات وقدرات الفرد الذي قد يتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط، قد تكون أيضاً المكتشفات الناشئة من أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب (على سبيل المثال، المكتشفات من التقصي عن الارتباطات التي كان فيها الفرد عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة الارتباط) أو نتائج التقصيات الخارجية من بين الاعتبارات ذات الصلة.

٩أ. يؤثر الافتقار إلى الكفاءات أو القدرات المناسبة على قدرة فاحص جودة الارتباط على ممارسة الحكم المهني المناسب أثناء تنفيذ الفحص. فعلى سبيل المثال، عندما يفتقر فاحص جودة الارتباط إلى الخبرة ذات الصلة بالصناعة، فإنه قد لا يحظى بالقدرة أو الثقة اللازمة لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، ونقدها متى كان ذلك مناسباً، وكذلك نزع الشك المهني التي مارسها فريق الارتباط، بشأن أحد أمور المحاسبة أو المراجعة المعقدة الخاصة بالصناعة.

الصلاحيات المناسبة (راجع: الفقرة ١٨ (أ))

١٠أ. تساعد التصرفات التي يتم اتخاذها على مستوى المكتب في إرساء الصلاحيات التي يحظى بها فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، عن طريق خلق ثقافة تحترم الدور الذي يقوم به فاحص جودة الارتباط، يقل احتمال تعرض فاحص جودة الارتباط للضغط من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من العاملين للتأثير بصورة غير ملائمة على النتيجة النهائية التي يتوصل إليها فاحص جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تتعزز صلاحيات فاحص جودة الارتباط عن طريق سياسات أو إجراءات المكتب للتعامل مع الاختلاف في الآراء، والتي قد تشمل على تصرفات قد يتخذها فاحص جودة الارتباط عند حدوث خلاف بينه وبين فريق الارتباط.

١١أ. قد تتقلص صلاحيات فاحص جودة الارتباط عندما:

- تعزز الثقافة داخل المكتب احترام صلاحيات العاملين في المستويات العليا ضمن الهيكل الهرمي للمكتب فحسب.
- يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال عندما يشغل الشريك المسؤول عن الارتباط منصباً قيادياً داخل المكتب أو عندما يكون مسؤولاً عن تحديد أجر فاحص جودة الارتباط.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

١٢أ. في القطاع العام قد يقوم المراجع (على سبيل المثال، المراجع العمومي، أو فرد آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يتضمن اختيار فاحص جودة الارتباط مراعاة الحاجة إلى الاستقلال وقدرة فاحص جودة الارتباط على تقديم تقويم موضوعي.

^٨ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٣٤أ

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٣ (ج)، ١٨ (ب))

١٣. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عند إجراء فحص لجودة الارتباط، بناءً على طبيعة وظروف الارتباطات أو المنشأة. وقد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط، وليس على المكتب في حد ذاته.

١٤. قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات خاصة للاستقلال تنطبق على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط. وقد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على نصوص تتناول التهديدات التي تمس الاستقلال والتي يتسبب فيها طول العلاقة مع عميل المراجعة أو التأكيد. ويُعد تطبيق أي من هذه النصوص التي تتناول طول العلاقة مع العميل أمراً مختلفاً عن فترة الابتعاد التي تتطلبها الفقرة ١٩، ولكن قد يلزم مراعاة هذه النصوص عند تطبيق تلك الفقرة.

التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط

١٥. قد تنشأ التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط عن مجموعة واسعة من الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال:

- قد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فاحص جودة الارتباط قد شارك في السابق في أحكام مهمة اتخذها فريق الارتباط، ولاسيما بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط.
- قد ينشأ تهديد الألفة مع العميل أو تهديد المصلحة الشخصية عندما يكون فاحص جودة الارتباط أحد أفراد الأسرة المقربين أو المباشرين للشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط، أو من خلال العلاقات الشخصية الوثيقة مع أعضاء فريق الارتباط.
- قد ينشأ تهديد الترهيب عند ممارسة ضغوط فعلية أو متصورة على فاحص جودة الارتباط (على سبيل المثال، عندما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط فرداً عدائياً أو مسيطراً، أو عندما يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط).

١٦. قد تشمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات وإرشادات للتعرف على التهديدات التي تمس الموضوعية، وتقويمها ومواجهتها. وعلى سبيل المثال، يقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة^٩ إرشادات خاصة، من بينها أمثلة لما يلي:

- الظروف التي قد تنشأ فيها تهديدات تمس الموضوعية عند تعيين محاسب مهني فاحصاً لجودة الارتباط؛
- العوامل ذات الصلة عند تقويم مستوى تلك التهديدات؛
- التصرفات، بما فيها التدابير الوقائية، التي قد تقوم بمواجهة تلك التهديدات.

الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ١٨ (ج))

١٧. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات إضافية بشأن أهلية فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يكون لزاماً على فاحص جودة الارتباط في بعض الدول استيفاء مؤهلات معينة أو الحصول على ترخيص حتى يتسنى له تنفيذ فحص جودة الارتباط.

فترة الابتعاد التي يقضيها الفرد بعد عمله في السابق شريكاً مسؤولاً عن الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

١٨. في الارتباطات المتكررة، لا تختلف في الغالب الأمور التي يتم اتخاذ الأحكام المهمة بشأنها. ولذلك، قد تستمر الأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الفترات السابقة في التأثير على أحكام فريق الارتباط في الفترات اللاحقة. وتتأثر تبعاً لذلك قدرة فاحص جودة الارتباط على إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة عندما يكون قد شارك في السابق في اتخاذ تلك الأحكام بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط. ومن المهم في مثل هذه الظروف اتخاذ تدابير وقائية مناسبة للحد من التهديدات التي تمس الموضوعية، وبخاصة تهديد الفحص الذاتي، إلى مستوى يمكن قبوله. وبناءً عليه، يتطلب هذا المعيار من المكتب وضع سياسات أو إجراءات تحدد فترة ابتعاد يُحظر خلالها تعيين الشريك المسؤول عن الارتباط فاحصاً لجودة الارتباط.

^٩ الميثاق الدولي، القسم ٣٢٥

١٩٩. قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً ما إذا كان تحديد فترة ابتعاد يُعد تصرفاً مناسباً لفرد آخر خلاف الشريك المسؤول عن الارتباط قبل أن يصبح ذلك الفرد مؤهلاً لتعيينه فاحصاً للجودة في ذلك الارتباط. وفي هذا الشأن، قد يأخذ المكتب في الحسبان طبيعة دور ذلك الفرد ومشاركته السابقة في الأحكام المهمة التي تم اتخاذها بشأن الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب أن الشريك المسؤول عن تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بمكون في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات، قد لا يكون مؤهلاً لتعيينه فاحصاً لجودة ارتباط المجموعة بسبب مشاركة ذلك الشريك المسؤول عن المراجعة في اتخاذ الأحكام المهمة التي أثرت على ارتباط مراجعة المجموعة.

الظروف التي يستعين فيها فاحص جودة الارتباط بمساعدين (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

٢٠٩. في ظروف معينة، قد يكون من المناسب دعم فاحص جودة الارتباط بفرد أو فريق من أفراد يحظون بالخبرات المناسبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المعرفة أو المهارات أو الخبرات شديدة التخصص مفيدة لفهم معاملات معينة قامت المنشأة بإجرائها، لأجل مساعدة فاحص جودة الارتباط في تقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط فيما يتعلق بتلك المعاملات.

٢١١. قد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة ١٥٥ المكتب عند وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بمواجهة التهديدات التي تمس موضوعية الأفراد الذين يدعمون فاحص جودة الارتباط.

٢٢٩. عند دعم فاحص جودة الارتباط بفرد من خارج المكتب، يمكن النص على مسؤوليات المساعد، بما في ذلك ما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، في العقد أو غيره من الاتفاقات التي يتم إبرامها بين المكتب والمساعد.

٢٣٩. قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على مسؤوليات فاحص جودة الارتباط بشأن ما يلي:

- النظر فيما إذا كان المساعدون يفهمون التعليمات التي تصدر لهم وما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛
- معالجة الأمور التي يثيرها المساعدون، والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط، تبعاً لذلك.

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٢٤٩. تشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بنظر المكتب فيما إذا كانت أهلية فاحص جودة الارتباط قد ضعفت لتنفيذ فحص جودة الارتباط ما يلي:

- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في ظروف الارتباط أدت إلى أن فاحص جودة الارتباط لم يعد يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ الفحص؛ أو
- ما إذا كانت التغيرات في المسؤوليات الأخرى لفاحص جودة الارتباط تشير إلى أنه لم يعد يملك الوقت الكافي لتنفيذ الفحص؛ أو
- الإشعار الذي يتم استلامه من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٣.

٢٥٩. في الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آلية لاستبداله بأفراد مؤهلين. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مسؤولية الفرد الذي يتم تعيينه ليحل محل فاحص جودة الارتباط بشأن تنفيذ ما يكفي من الإجراءات للوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد تتناول هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً الحاجة إلى التشاور في ظل هذه الظروف.

تنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات ٢٤-٢٧)

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

٢٦٩. يحدد معيار المراجعة (٢٢٠) المعدل ١٠ المتطلبات الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط في ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، بما في ذلك:

١٠ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٦

- التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛
 - التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛
 - مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛
 - عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.
- ٢٧أ. يحدد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠) أيضاً متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط.

المناقشات بين فاحص جودة الارتباط وفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤ ج)

٢٨أ. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال الارتباط بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعال لجودة الارتباط في الوقت المحدد. ولكن قد ينشأ عن ذلك تهديد لموضوعية فاحص جودة الارتباط بناءً على توقيت ومدى المناقشات التي جرت مع فريق الارتباط بشأن الأحكام المهمة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التصرفات التي سيقوم باتخاذها فاحص جودة الارتباط أو فريق الارتباط لتجنب المواقف التي يتخذ فيها فاحص جودة الارتباط، أو قد يبدو أنه يتخذ فيها، قرارات بالنيابة عن فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المكتب في هذه الظروف التشاور بشأن هذه الأحكام المهمة مع العاملين الآخرين ذوي الصلة وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتشاور.

الإجراءات التي يقوم بتنفيذها فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

- ٢٩أ. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها وقد تشدد أيضاً على أهمية ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني أثناء تنفيذ الفحص.
- ٣٠أ. قد يعتمد توقيت الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة، بما في ذلك طبيعة الأمور الخاضعة للفحص. ويسمح الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط في حينه للوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط طوال مراحل الارتباط جميعها (على سبيل المثال، التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير) بحل الأمور على الفور على نحو يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله. فعلى سبيل المثال، قد يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط عند الانتهاء من مرحلة التخطيط. وقد يؤدي أيضاً تنفيذ فحص جودة الارتباط في حينه إلى تعزيز ممارسة فريق الارتباط للحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط، أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه.
- ٣١أ. قد تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات التي ينفذها فاحص جودة الارتباط فيما يخص ارتباط محدد على عوامل، من بينها ما يلي:

- أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة،^{١٢} ومثال ذلك، تنفيذ الارتباطات لمنشآت تعمل في صناعات ناشئة أو لمنشآت ذات معاملات معقدة.
- أوجه القصور التي تم التعرف عليها، والتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، وأي إرشادات ذات صلة صادرة عن المكتب، مما قد يشير إلى المجالات التي يلزم على فاحص جودة الارتباط تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً بشأنها.
- مدى تعقيد الارتباط.
- طبيعة المنشأة وحجمها، بما في ذلك ما إذا كانت منشأة مدرجة.
- المكتشفات ذات الصلة بالارتباط، مثل نتائج التقييمات التي نفذتها سلطة إشراف خارجية في فترة سابقة، أو المخاوف الأخرى التي تمت إثارتها بشأن جودة عمل فريق الارتباط.

^{١١} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ٣٦

^{١٢} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٩١

- المعلومات التي تم الحصول عليها من مرحلة قبول المكتب للعلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- فيما يخص ارتباطات التأكيد، تعرف فريق الارتباط على مخاطر التحريف الجوهرى التي ينطوي عليها الارتباط، وتقييمه لتلك المخاطر واستجاباته لها.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط قد تعاونوا مع فاحص جودة الارتباط. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب التصرفات التي يتخذها فاحص جودة الارتباط عندما لا يتعاون معه فريق الارتباط، مثل إحاطة الفرد المعنى داخل المكتب حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب لحل المشكلة.

٣٢أ. قد توجد حاجة لتغيير طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط، وتغيير توقيتها ومداها، بناءً على الظروف التي تتم مواجهتها أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط.

اعتبارات خاصة بمراجعة المجموعات

٣٣أ. قد ينطوي تنفيذ فحص جودة الارتباط فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمجموعات على اعتبارات إضافية للفرد الذي يتم تعيينه فاحصاً لجودة ارتباط مراجعة المجموعة، وذلك بناءً على حجم المجموعة ومدى تعقيدها. وتقتضى الفقرة ٢١(أ) أن تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي سبيل ذلك، ففيما يخص مراجعة المجموعات الكبيرة والأكثر تعقيداً، قد يجد فاحص جودة ارتباط المجموعة حاجة إلى مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بخلاف مراجع المجموعة (على سبيل المثال، مراجعي المكونات). وفي هذه الظروف، قد يقوم أفراد بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٠. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة ٢٣أ فاحص جودة الارتباط عندما يستعين بمساعدين في فحص الجودة الخاص بمراجعة المجموعات.

٣٤أ. في بعض الحالات، قد يتم تعيين فاحص جودة لارتباط خاص بمراجعة إحدى المنشآت أو وحدات العمل التي تُعد جزءاً من مجموعة، على سبيل المثال، عندما يتعين إجراء مثل هذه المراجعة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأي أسباب أخرى. وفي هذه الظروف، قد يساعد الاتصال بين فاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة المجموعة وفاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة تلك المنشأة أو وحدة العمل، فاحص جودة ارتباط المجموعة في الوفاء بمسؤولياته وفقاً للفقرة ٢١(أ). وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد المنشأة أو وحدة العمل باعتبارها مكوناً لأغراض مراجعة المجموعة وتكون هناك أحكام مهمة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة قد تم اتخاذها على مستوى المكونات.

المعلومات التي قام بنقلها فريق الارتباط والمكتب (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

٣٥أ. قد يساعد التوصل إلى فهم للمعلومات التي يقوم بنقلها فريق الارتباط والمكتب وفقاً للفقرة ٢٥(أ) فاحص جودة الارتباط في فهم الأحكام المهمة التي يمكن توقعها للارتباط. وقد يوفر مثل هذا الفهم أيضاً لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق أحد أوجه القصور التي قام المكتب بالتعرف عليه بالأحكام المهمة التي اتخذتها فرق الارتباطات الأخرى فيما يخص تقديرات محاسبية معينة لصناعة بعينها. وعندما تكون هذه هي الحال، فقد تكون هذه المعلومات ذات صلة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الارتباط فيما يخص تلك التقديرات المحاسبية، مما قد يوفر لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط وفقاً للفقرة ٢٥(ب).

الأمور المهمة والأحكام المهمة (راجع: الفقرتين ٢٥(ب)، ٢٥(ج))

٣٦أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث^{١٣} من الشريك المسؤول عن الارتباط فحص وثائق أعمال المراجعة التي تتعلق بالأمور المهمة^{١٤} والأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

^{١٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرة ٣١

^{١٤} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

٣٧١. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)١٥ أمثلة للأمور المهمة التي قد يتعرف عليها الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وفيما يتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط.

٣٨١. فيما يخص الارتباطات الأخرى خلاف مراجعة القوائم المالية، قد تعتمد الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التأكيد الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠)، قد ينطوي عمل فريق الارتباط على حكم مهم، أو قد يتطلب حكماً مهماً، عند تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع مناسبة للارتباط.

٣٩١. عند فحص جودة الارتباط، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط التي تم تنفيذها أو أساس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وفي تلك الظروف، قد تؤدي المناقشات التي تتم مع فاحص جودة الارتباط إلى استنتاج فريق الارتباط لضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات.

٤٠١. تساعد المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقاً للفقرتين ٢٥(أ) و ٢٥(ب)، وفحص وثائق أعمال الارتباط المختارة، فاحص جودة الارتباط في تقويم الأساس الذي استند إليه فريق الارتباط في اتخاذ الأحكام المهمة. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بالتقويم الذي يجريه فاحص جودة الارتباط، ما يلي:

- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي قد تؤدي إلى تغيرات في الأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط؛
- التزام عدم الانحياز عند تقويم ردود فريق الارتباط؛
- متابعة أوجه عدم الاتساق التي تم التعرف عليها عند فحص وثائق أعمال الارتباط، أو الردود غير المتسقة من فريق الارتباط على الأسئلة المتعلقة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها.

٤١١. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على وثائق أعمال الارتباط التي سيقوم فاحص جودة الارتباط بفحصها. وقد تشير تلك السياسات أو الإجراءات أيضاً إلى ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني عند اختياره لوثائق أعمال الارتباط الإضافية التي سيتم فحصها فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

٤٢١. قد تدعم المناقشات المتعلقة بالأحكام المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، إلى جانب التوثيق الذي أعده فريق الارتباط، فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني، في حال انطباقها على الارتباط، فيما يتعلق بتلك الأحكام المهمة.

٤٣١. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)١٦ أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.

٤٤١. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقدم أيضاً المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)١٧ ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)١٨ ومعايير المراجعة الأخرى أمثلة لمجالات المراجعة التي يمارس فيها المراجع نزعة الشك المهني، أو أمثلة للحالات التي قد يساعد فيها التوثيق المناسب في توفير أدلة بشأن كيفية ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. وقد تدعم هذه الإرشادات أيضاً فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني.

ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال قد تم الوفاء بها (راجع: الفقرة ٢٥(د))

٤٥١. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)١٩ من الشريك المسؤول عن الارتباط، قبل تأريخ تقرير المراجع، تحمل المسؤولية لتحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها.

١٥ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٩٢١

١٦ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرات ٣٧١-٣٥١

١٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ٢٣٨

١٨ معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ١١

١٩ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٢١

ما إذا كانت قد جرت مشاورات بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء (راجع: الفقرة ٢٥(هـ))

٤٦أ. يتناول معيار إدارة الجودة (١)٢٠ التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

كفاية ومناسبة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥(و))

٤٧أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) ٢١ من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، قبل تأريخ تقرير المراجع، أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. ويشير معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث) ٢٢ أيضاً إلى إمكانية توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بطرق مختلفة. وقد تدعم المناقشات مع فريق الارتباط، وفحص ذلك التوثيق، تقويم فاحص جودة الارتباط للأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته.

فحص القوائم المالية وتقارير الارتباطات (راجع: الفقرة ٢٥(ز))

٤٨أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط للقوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها على النظر فيما إذا كان عرض والإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع فهم فاحص جودة الارتباط لتلك الأمور بناءً على فحصه لوثائق أعمال الارتباط المختارة، ومناقشاته مع فريق الارتباط. وعند فحص القوائم المالية، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم أيضاً بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط أو استنتاجاته. وتنطبق الإرشادات الواردة في هذه الفقرة أيضاً على ارتباطات الفحص، والتقارير المتعلقة بها.

٤٩أ. فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط لتقرير الارتباط، وعند الاقتضاء لمعلومات الموضوع، على اعتبارات مشابهة لتلك الموضحة في الفقرة ٤٨أ (على سبيل المثال، ما إذا كان عرض أو الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع الفهم الذي توصل إليه فاحص جودة الارتباط بناءً على الإجراءات التي قام بتنفيذها فيما يتعلق بالفحص).

مخاوف فاحص جودة الارتباط التي لم يتم علاجها (راجع: الفقرة ٢٦)

٥٠أ. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب الأفراد الذين يتم إشعارهم داخل المكتب إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف لم يتم علاجها بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد الفرد المسند إليه مسؤولية تعيين فاحصي جودة الارتباطات. وبخصوص تلك المخاوف التي لم يتم علاجها، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً إجراء مشاورات داخل المكتب أو خارجه (على سبيل المثال، مع جهة مهنية أو تنظيمية).

التوثيق (راجع: الفقرات ٢٨-٣٠)

٥١أ. تتناول الفقرات ٥٧ إلى ٦٠ من معيار إدارة الجودة (١) توثيق المكتب لنظامه الخاص بإدارة الجودة. ولذلك، يخضع فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار لمطلبات التوثيق الواردة في معيار إدارة الجودة (١).

٥٢أ. يعتمد شكل التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط، ومحتواه ومداه، على عوامل مثل:

- طبيعة الارتباط ومدى تعقيده؛
- طبيعة المنشأة؛
- طبيعة الأمور الخاضعة لفحص جودة الارتباط، ومدى تعقيدها؛

٢٠ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣١(د) و٣١(هـ) و٧٩أ-٨٢أ

٢١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرة ٤٠(أ)

٢٢ معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدث)، الفقرة ١١٨

• مدى وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها.

٥٣. قد يُوثّق تنفيذ فحص جودة الارتباط، والإشعار بالانتهاء منه، بعدة طرق. وعلى سبيل المثال، قد يوثق فاحص جودة الارتباط فحص وثائق أعمال الارتباط إلكترونياً في تطبيق تقنية المعلومات الخاص بتنفيذ الارتباط. أو قد يوثق فاحص جودة الارتباط الفحص من خلال مذكرة. وقد تُوثّق أيضاً إجراءات فاحص جودة الارتباط بطرق أخرى، على سبيل المثال، في المحاضر الخاصة بمناقشات فريق الارتباط التي كان فاحص جودة الارتباط حاضراً فيها.

٥٤. تتطلب الفقرة ٢٤(ب) أن تمنع سياسات أو إجراءات المكتب الشريك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط، ويشمل ذلك حل الأمور التي أثارها فاحص جودة الارتباط. وشريطة استيفاء جميع المتطلبات الخاصة بتنفيذ فحص جودة الارتباط، يمكن وضع توثيق الفحص في صورته النهائية بعد تأريخ تقرير الارتباط، ولكن قبل جمع ملف الارتباط النهائي. ومع ذلك، فقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ضرورة وضع التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط في صورته النهائية في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة
وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة
والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠)

الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١	 نطاق هذا المعيار
٩-٣	 مراجعة القوائم المالية
١٠	 تاريخ السريان
١٢-١١	 الأهداف العامة للمراجع
١٣	 التعريفات

المتطلبات

١٤	 المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية
١٥	 نزعة الشك المهني
١٦	 الحكم المهني
١٧	 كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة
٢٤-١٨	 القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١٣أ-١أ	 مراجعة القوائم المالية
١٦أ-١٤أ	 التعريفات
٢٠أ-١٧أ	 المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية
٢٥أ-٢١أ	 نزعة الشك المهني
٣٠أ-٢٦أ	 الحكم المهني
٥٧أ-٣١أ	 كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة
٨٣أ-٥٨أ	 القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة^(*) وعلى وجه التحديد، يوضح المعيار الأهداف العامة للمراجع المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح المعيار أيضاً نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمعايير المراجعة. وستتم الإشارة إلى المراجع المستقل فيما بعد بلفظ "المراجع".

٢. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكيف هذه المعايير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على أعمال مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤولية المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة أموراً معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

مراجعة القوائم المالية

٣. 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. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي بما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. وتمكن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة ١١)

٤. القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعددتها إدارة المنشأة^(**) تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تغلب على الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تُعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرات ٢٠-١١)

٥. تتطلب معايير المراجعة 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. والتأكيد 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 محرفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات ٣١١-٥٧١)

٦. 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^١ وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراجع لاحتياجات

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

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

^١ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" ومعيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة".

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

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

● التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

● الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة المخاطر المُقيّمة.

● تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨. سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. (راجع: الفقرتين ١٢٠، ١٣٠)

٩. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.^٢

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف العامة للمراجع

١١. تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ، مما يمكن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

١٢. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)^٣، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

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

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

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

(١) 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

^٢ انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٤.

^٣ في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

- (٢) 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 (١) أو (٢) أعلاه.
- (ب) 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. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:
- (١) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.
- (٢) مناسبة أدلة المراجعة هي مقياس لجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
- (ج) خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.
- (د) المراجع: 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 المراجعة صراحةً 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.
- (هـ) خطر الاكتشاف: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.
- (و) القوائم المالية: عرض 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. (راجع: الفقرتين ١٤١، ١٥١)
- (ز) المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبّر عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
- (ح) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
- (ط) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.
- وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورة لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة. (*)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر المعيار (٧٠٠)، الفقرة ٢٥).

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

- (١) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛
- (٢) 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؛
- (٣) تمكين المراجع مما يلي:
 - أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
 - ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛
 - ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (١) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض/العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية/التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي".

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

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

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

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

(ن) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهرى قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يمكن توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات: (راجع: الفقرة ١٦١)

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

(٢) 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 أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

(س) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمسؤولياتها. 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.

المتطلبات

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. (*) (راجع: الفقرات ١٧٠-٢٠٠)

نزعة الشك المهني

١٥. يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٥١)

الحكم المهني

١٦. يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات ٢٦١-٣٠٠)

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة

١٧. 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 استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات ٣١١-٥٧١)

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

١٨. يجب على المراجع الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (راجع: الفقرات ٥٨١-٦٢١)
١٩. يجب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات ٦٣١-٧٣١)
٢٠. لا يجوز للمراجع الإفادة بأنه ملتزم بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

٢١. لتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير، وذلك من أجل: (راجع: الفقرات ٧٤١-٧٦١)
- (أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في المعايير؛ (راجع: الفقرة ٧٧١)
- (ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة ٧٨١)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢. مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣، يجب على المراجع الالتزام بكل مطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

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

(ب) إذا لم يكن المطلوب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير متحقق. (راجع: الفقرتين ٧٩١، ٨٠١)

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

٢٣. قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع 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. (راجع: الفقرة ٨١أ)

الفشل في تحقيق الهدف

٢٤. إذا كان أحد الأهداف الواردة في معيار ذي صلة لا يمكن تحقيقه، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنع من تحقيق الأهداف العامة للمراجع مما يتطلب منه، وفقاً لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانسحاب من الارتباط (متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً لمعييار المراجعة (٢٣٠).^٤ (راجع: الفقرتين ٨٢أ، ٨٣أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع: الفقرة ٣)

١أ. يتناول رأي المراجع في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراجع لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، فإنه في بعض الدول، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة من المراجعين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتغال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراجع سيكون مطالباً بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤)

٢أ. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالتقرير المالي. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو طريقة وصفها، بين الدول. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

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

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

(ج) تمكين المراجع مما يلي:

(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؛

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

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

٣أ. يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

● تحديد إطار التقرير المالي المنطبق، في سياق أية أنظمة أو لوائح ذات صلة.

^٤ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

- إعداد القوائم المالية وفقاً لذلك الإطار.
 - إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.
- ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- ٤أ. قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمّم لتلبية:
- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض العام")؛ أو
 - الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").
- ٥أ. 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. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي على كل من معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير وعلى المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجهات بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:
- البيئة النظامية والسلوكية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات المتعلقة بسلوك وآداب المهنة ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
 - التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
 - الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
 - الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
 - أدبيات المحاسبة.
- ومتى نشأ تعارض بين إطار التقرير المالي والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقرير المالي، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالقوة الأعلى.
- ٦أ. 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 فيه الكفاية يمكن استخدامها كأساس لتطوير وتطبيق سياسات محاسبية تتسق مع المفاهيم التي تستند إليها متطلبات الإطار.
- ٧أ. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. إن أطر التقرير المالي التي تشتمل بشكل رئيس على معايير للتقرير المالي صادرة عن جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، تكون في الغالب مُصمّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
- ٨أ. تُحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً ما الذي يشكّل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقاً لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها. وطبقاً لبعض أطر التقرير المالي الأخرى، قد تشكل قائمة مالية واحدة والإيضاحات المتعلقة بها مجموعة كاملة من القوائم المالية:
- على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام "التقرير المالي في ظل الأساس النقدي للمحاسبة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أن القائمة المالية الأساس هي قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تعد منشأة في القطاع العام قوائمها المالية وفقاً لذلك المعيار.

● من الأثلة الأخرى على القوائم المالية المنفردة، التي تشتمل كل منها على ما يتعلق بها من إيضاحات ما يلي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل أو قائمة العمليات.
- قائمة الأرباح المبقاة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة الأصول والالتزامات التي لا تتضمن حقوق الملكية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة الإيرادات والمصروفات.
- قائمة العمليات بحسب خطوط الإنتاج.

٩٨. يضع معيار المراجعة (٢١٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المنطبق.^٥ ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠) اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.^٦

١٠٠. نظراً لأهمية الافتراض الأساس للقيام بالمراجعة، فإن المراجع مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة ٢١ كشرط مسبق لقبول ارتباط المراجعة.^٧

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

١١١. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.^٨

شكل رأي المراجع (راجع: الفقرة ٨)

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

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

^٥ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

^٦ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

^٧ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

^٨ انظر الفقرة ٦٢١.

التعريفات

القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(و))

١٤أ. قد تشير بعض أطر التقرير المالي إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

١٥أ. قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق من خلال إحالات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إحالات مرجعية" إحالة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً الإحالة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإحالة المرجعية للمعلومات بشكل مناسب، فإن المعلومات تشكل جزءاً من القوائم المالية.

خطر التحريف/الجوهري (راجع: الفقرة ١٣(ن))

١٦أ. لأغراض معايير المراجعة، يوجد خطر للتحريف الجوهري عندما تكون هناك إمكانية معقولة لما يلي:

(أ) حدوث التحريف (أي احتماليته)؛

(ب) أن يكون جوهرياً في حال حدوثه (أي حجمه).

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

١٧أ. يخضع المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*

١٨أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

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

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

١٩أ. في حالة القيام بارتباطات المراجعة، فإنه للمصلحة العامة يجب أن يكون المراجع مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة ذلك الاستقلال. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المراجع عن المنشأة قدرة المراجع على تكوين رأي المراجعة دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الرأي. ويعزز الاستقلال قدرة المراجع على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

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

٢٠أ. يتناول معيار إدارة الجودة (١)،^٩ أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار،^{١٠} مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات. وضمن هذا النظام الخاص بإدارة الجودة، يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.^{١١} ويحدد معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.^{١٢} ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً الحالات التي قد يعتمد فيها فريق الارتباط على سياسات أو إجراءات المكتب عند إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات.^{١٣}

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ١٥)

٢١أ. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

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

٢٢أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

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

٢٣أ. 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. ويشمل أيضاً النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

٢٤أ. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعو للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.^{١٤} وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر.^{١٥}

٢٥أ. لا يُتوقع أن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. 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.

^٩ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣

^{١١} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

^{١٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

^{١٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٠أ

^{١٤} معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات ٧-٩

^{١٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٤؛ ومعيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١؛ ومعيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرات ١٠ و ١١ و ١٦

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٦)

٢٦أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء المراجعة. ويُعزى ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة دون تطبيق ما هو ملائم من معرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
 - طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.
 - تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثم، الأهداف العامة للمراجع.
 - تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
 - استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
- ٢٧أ. السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع هي أنه يمارسه مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في اكتساب الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة.
- ٢٨أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواء داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٦} المراجع في اتخاذ أحكام مدروسة ومعقولة.
- ٢٩أ. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقاً ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراجع حتى تاريخ تقرير المراجع، ومتسقاً معها.
- ٣٠أ. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة.^{١٧} ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين ٥، ١٧)

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٣١أ. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة قد تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات بالمراجعة الحالية^{١٨}) أو من خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)،

^{١٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

^{١٧} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

^{١٨} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٦

ومن ثم، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقييمها.

٣٢أ. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

٣٣أ. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.

٣٤أ. إن 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 استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

خطر المراجعة

٣٥أ. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لذلك الغرض والأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة. ويعد تقييم المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.

٣٦أ. لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراجع لرأيه بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً غير مهم. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح في متعلق بألية المراجعة؛ ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المراجع، كالمخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهرية

٣٧أ. قد تظهر مخاطر التحريف الجوهرية على مستويين:

● مستوى القوائم المالية عموماً؛

● مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣٨أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية عموماً إلى مخاطر التحريف الجوهرية التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

٣٩أ. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة. ويستخدم المراجعون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقييم مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراجع نموذجاً يعبر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويجد بعض المراجعين مثل هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

٤٠أ. تتكون مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.

٤١أ. يتأثر الخطر الملازم بعوامل الخطر الملازم. وبناءً على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، يتباين مستوى الخطر الملازم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. ويحدد المراجع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها، أثناء آلية التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد أرصدة الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لعدم تأكيد كبير يحيط بتقديرها، على أنها أرصدة حسابات مهمة،

وقد يكون تقييم المراجع للخطر الملازم مرتفعاً فيما يخص المخاطر المتعلقة بذلك على مستوى الإقرارات بسبب ارتفاع عدم التأكد المحيط بالتقدير.

٤٢أ. قد تؤثر أيضاً الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر الملازم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقدماً، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره. وقد تؤثر أيضاً عوامل من داخل المنشأة وبينتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر الملازم المتعلق بإقرار معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

٤٣أ. يُعد خطر الرقابة دالة في فاعلية قيام الإدارة بتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها وصونها لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائياً، وذلك بسبب المحدودية الملازمة لأدوات الرقابة. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء أو الغلطات البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير المناسب من قبل الإدارة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الرقابة سيظل موجوداً بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة الظروف التي يكون المراجع في ظلها مطالباً باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم اتخاذها.^{١٩}

٤٤أ. يمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية بصورة كمية، بنسب مئوية مثلاً، أو بصورة غير كمية. وعلى أية حال، تُعد حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في إجراء تلك التقييمات. وتشير معايير المراجعة عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهرية" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ومع ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تقييم الخطر الملازم بشكل منفصل عن خطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

٤٥أ. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^{٢٠}

٤٦أ. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

خطر الاكتشاف

٤٧أ. عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الجوهرية التي يعتقد المراجع بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراجع إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

٤٨أ. يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولذلك، فهو دالة في فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراجع. وتساعد أمور مثل:

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

^{١٩} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"، الفقرات ٦-١٧

^{٢٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

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

٤٩١. يحدد معيار المراجعة (٣٠٠)^{٢١} ومعيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراجع للمخاطر المقيّمة. ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للمراجعة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الاكتشاف سيظل موجوداً بصفة دائمة.

القيود الملازمة للمراجعة

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

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

طبيعة التقرير المالى

٥١١. ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالى المنطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقييمات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجة لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالباً ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالى المنطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة.^{٢٢}

طبيعة إجراءات المراجعة

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

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

^{٢١} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

^{٢٢} معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" ومعيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٢

توقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة

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

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

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛
 - توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛
 - استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثاً عن التحريفات.
٥٥. في ضوء المناهج المبينة في الفقرة ٥٤، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراجع أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:
- أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها؛^{٢٣}
 - استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساساً معقولاً للمراجع لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة.^{٢٤}

أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة

٥٦. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:
- الغش، وخاصة الغش الذي تنورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
 - وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (٥٥٠) لمزيد من التفصيل.
 - حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) لمزيد من التفصيل.
 - الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (٥٧٠) لمزيد من التفصيل.

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

٥٧. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهرية

^{٢٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣

^{٢٤} معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" ومعيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

^{٢٥} معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

^{٢٦} معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

^{٢٧} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويتحدد ما إذا كان المراجع قد نفذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى مناسبة تقرير المراجع على أساس تقويم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراجع.

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٨)

- ٥٨أ. توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.
- ٥٩أ. يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه. وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.
- ٦٠أ. عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. ولا تغلب معايير المراجعة على الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقاً للأنظمة أو اللوائح فقط سيعيد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.
- ٦١أ. قد يقوم المراجع أيضاً بالمراجعة وفقاً لكلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة، ومعايير المراجعة الخاصة بدولة أو سلطة معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بذلك الإقليم أو البلد.*

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

- ٦٢أ. تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالارتباطات في القطاع العام. 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 المعنية بإصدار الأنظمة)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. ولا تتعامل معايير المراجعة 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 الحكومية.

محتوى معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

- ٦٣أ. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضاً على مقدمة توفر سياقاً مناسباً للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضاً على تعريفات. ولذلك، فإن نص المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.
- ٦٤أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار مراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله، بما في ذلك في بعض المعايير مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، أسباب طلب تنفيذ الإجراء.
- قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة. وفي بعض المعايير، مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يتم عرض الأمثلة داخل مربعات.

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

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

٦٥أ. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

٦٦أ. قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أموراً مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.
- موضوع المعيار.
- المسؤوليات الخاصة بالمراجع وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

٦٧أ. قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق معايير المراجعة وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعاً لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعروفة في معايير المراجعة. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في معايير المراجعة للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

٦٨أ. عندما يكون ذلك مناسباً، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيار المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الأصغر ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة عند مراجعة مثل هذه المنشآت. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراجع عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

اعتبارات التدرج

٦٩أ. تم إدراج اعتبارات خاصة بالتدرج في بعض المعايير (مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً. والمنشآت الأقل تعقيداً هي المنشآت التي قد تنطبق عليها الخصائص الموضحة في الفقرة ٧١أ.

٧٠أ. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تضمنتها بعض المعايير مراعاةً للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض هذه الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الأصغر المدرجة.

٧١أ. لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:

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

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

- (١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
- (٢) أعمال بسيطة لمسك الدفاتر؛ أو
- (٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
- (٤) نُظُم بسيطة للرقابة الداخلية؛ أو

(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.

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

٧٢أ. تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية

٧٣أ. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية التي تضمنتها بعض المعايير (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) لشرح كيف أن المراجع قد يطبق متطلبات معينة عند استخدام أدوات وأساليب آلية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٢١)

٧٤أ. يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطاً بين المتطلبات والأهداف العامة للمراجع. وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراجع على النتيجة المرجوة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراجع فيما يلي:

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

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

٧٥أ. يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراجع، المنصوص عليها في الفقرة (١١) من هذا المعيار. وكما هو شأن الأهداف العامة للمراجع، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود الملازمة للمراجعة.

٧٦أ. عند استخدام الأهداف، يُطالب المراجع بمراجعة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٨أ، إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراجع تبني موقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلاً، يتضمن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، جملة أمور من بينها، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراجع للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقيمة، على الترتيب. وتنطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)) في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها. ومن ثم، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، يأخذ المراجع في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ المزيد من إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٢١(أ))

٧٧أ. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساساً كافياً لتحقيق المراجع للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراجع هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

٧٨أ. يتعين على المراجع استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراجع. وإذا خلص المراجع، نتيجة لذلك، إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فإنه قد يتبع عندئذ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة ٢١ (ب):

- تقويم ما إذا كان قد تم، أو سيتم، الحصول على أدلة مراجعة أخرى ذات صلة نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة 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.

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

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

المتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٢)

٧٩أ. في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين (وبالتالي جميع متطلباته) غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)^{٢٨} صلة بالمنشأة.

٨٠أ. قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة. ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط. وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحاً أو ضمنياً، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراجع إذا كان هناك تقييد للنطاق^{٢٩} يمثل متطلباً مشروطاً بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة،^{٣٠} والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،^{٣١} والذي يعتمد على مطالبة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

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

الخروج عن متطلب (راجع: الفقرة ٢٣)

٨١أ. يحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراجع عن متطلب ذي صلة.^{٣٢} ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

الفشل في تحقيق الهدف (راجع: الفقرة ٢٤)

٨٢أ. يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع. ويأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة

^{٢٨} معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

^{٢٩} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

^{٣٠} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩

^{٣١} معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"، الفقرة ١٣

^{٣٢} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ١٢

التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، وتقويم المراجع لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة. وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراجع من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراجع للمزيد من إجراءات المراجعة أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقاً للفقرة ٢١، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

٨٣١. يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يستوفي متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلاً على الأساس الذي يستند إليه المراجع في استنتاجه بشأن تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراجع في تقويم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢١٠)

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٢	تاريخ السريان
٣	الهدف
٥-٤	التعريفات
	المتطلبات

٨-٦	الشروط المسبقة للمراجعة
١٢-٩	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
١٣	عمليات المراجعة المتكررة
١٧-١٤	قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
٢١-١٨	اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١١	نطاق هذا المعيار
٢١أ-٢١	الشروط المسبقة للمراجعة
٢٩أ-٢٢أ	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
٣٠ أ	عمليات المراجعة المتكررة
٣٥أ-٣١أ	قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة
٣٩أ-٣٦أ	اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات
	الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط المراجعة

الملحق الثاني: تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل ذلك التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^١ تلك الجوانب الخاصة بقبول الارتباط، التي تقع ضمن نطاق سيطرة المراجع. (راجع: الفقرة ١١)

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. هدف المراجع هو عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيقف الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال:

- (أ) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛
- (ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:
- الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس^٢ الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
٥. لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة

٦. 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؛ (راجع: الفقرات ٢٠-١٠١)
- (ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات ١١١-١٤١، ٢١١)
- (١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة ١٥٥)
- (٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات ١٦٠-١٩١)
- (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؛

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣

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

القيود على النطاق قبل قبول ارتباط المراجعة

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

عوامل أخرى تؤثر في قبول ارتباط المراجعة

٨. 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 سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة ٦(ب).

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

٩. يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة ٢٢أ)

١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات ٢٣أ-٢٧أ)

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات المراجع؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

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

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة ٢٤أ)

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

١١. إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة ١٠، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على العمل بهذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقرر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرات ٢٣أ، ٢٨أ، ٢٩أ)

١٢. إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تشتمل على مسؤوليات ذات تأثير مماثل، بحسب حكم المراجع، لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، يجوز للمراجع استخدام نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في الاتفاق المكتوب. وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات التي لا تنص عليها الأنظمة أو اللوائح بصورة ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرة ٢٨أ)

عمليات المراجعة المتكررة

١٣. في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٠أ)

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

١٤. لا يجوز للمراجع قبول أي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات ٣١أ-٣٣أ)

١٥. إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين ٣٤١، ٣٥١)
١٦. 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.
١٧. 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؛
- (ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواء تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح

١٨. إذا كانت معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها تستكملها أنظمة أو لوائح، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير التقرير المالي وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية، ويجب الاتفاق على ما إذا:
- (أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو
- (ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقرير المالي المنطبق.
- وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^٣ (راجع: الفقرة ٣٦٤)

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

١٩. إذا ارتأى المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا حقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز للمراجع قبول ارتباط المراجعة إلا في حال تحقق الشروط الآتية: (راجع: الفقرة ٣٧١)
- (أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛
- (ب) النص في شروط ارتباط المراجعة على ما يلي:
- (١) أن تقرير المراجع عن القوائم المالية سيتضمن فقرة للفت الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).^٤
- (٢) أنه ما لم يكن المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارات "تعتبر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنه لن يتم تضمين مثل هذه العبارات في رأي المراجع في القوائم المالية.

٢٠. إذا كانت الشروط المبينة في الفقرة ١٩ غير متحققة، وكان المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:
- (أ) تقويم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراجع؛
- (ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط ارتباط المراجعة.

^٣ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٤ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

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

- (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.^٥

وإذا 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 لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضْمَنَ في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.^٦ (راجع: الفقرتين ٣٨، ٣٩)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١أ. يتناول معيار إدارة الجودة (١) ^٧ مسؤوليات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) ^٨ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، في سياق قبول ارتباط المراجعة، طالما كانت ضمن نطاق سيطرة المراجع. ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع ضمن نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها المراجع وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة للمراجعة

إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٦(أ))

٢أ. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.^٩ والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقييم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتُمكن الضوابط المناسبة من القياس أو التقييم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المراجع لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل عند الاقتضاء.

٣أ. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراجع ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراجع أن يفترض أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين ٨أ و ٩أ.

تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي

٤أ. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المراجع لإمكانية قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛

^٥ معيار المراجعة (٧٠٦)

^٦ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٥٠

^٧ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٠

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

^٩ الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة ٢٢ (ب) (٢)

- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛
- ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تفرض إطار التقرير المالي المنطبق.

٥٥. لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الغرض العام.

٦١. في بعض الحالات، تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف. ويناقش معيار المراجعة (٨٠٠) إمكانية قبول أطر التقرير المالي المصممة لتلبية احتياجات مستخدمي معينين من المعلومات المالية: ١٠

٧١. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٩ و ٢٠. وعندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة ١٦، يتم الاتفاق على شروط جديدة لارتباط المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تُعدّ الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

الأطر ذات الغرض العام

٨٠. لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير التقرير المالي التي تقرّها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدّها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقرير المالي ما يلي:

- المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
 - المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
 - المبادئ المحاسبية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير في دولة معينة، بشرط أن تتبع هذه الجهات آلية منظمة وشفافة تنطوي على المناقشة والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح.
- وغالباً ما تُحدّد معايير التقرير المالي هذه على أنها هي إطار التقرير المالي المنطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

أطر التقرير المالي المفروضة بموجب نظام أو لائحة

٩١. وفقاً للفقرة ٦(أ)، فإن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. وفي بعض الدول، قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان ١٩ و ٢٠.

١٠ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

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

١٠أ. عندما تسجل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فإن الإدارة تحدد إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية. ويشتمل الملحق الثاني على إرشادات لتحديد إمكانية قبول أطر التقرير المالي في مثل هذه الظروف.

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٦(ب))

١١أ. يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراضي أساس بأن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وفهمتها.^{١١} وفي دول معينة، قد تُحدد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تغلب معايير المراجعة على الأنظمة أو اللوائح في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور المراجع على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى المراجع توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناءً على ذلك، فإن ذلك الافتراض يعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتقديراً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقرر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات ٩-١٢ وتسجيلها.

١٢أ. تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن التقرير المالي بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الحالات، يكون للمكلفين بالحوكمة، أو يتحمل المكلفون بالحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة معينة بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

١٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٥٨٠) أن يطلب المراجع من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها.^{١٢} ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الإفادات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الإفادات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية.

١٤أ. في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الإفادات المكتوبة، فلن يتمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^{١٣} وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب للمراجع قبول ارتباط المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من المراجع القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون المراجع مطالباً فيها بقبول ارتباط المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير المراجع.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٦(ب)(١))

١٥أ. تتضمن معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للتقرير تتمثل في أن الافتراض الأساس المتفق عليه مع الإدارة يتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تعطي القوائم المالية "صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي.

^{١١} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢أ

^{١٢} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرتان ١٠ و ١١

^{١٣} معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة ٢٦أ

الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٢))

١٦أ. تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للمتكمين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالى للمنشأة.^{١٤}

١٧أ. لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لصون الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناءً عليه، فإن المراجع مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة ٦(ب)(٢) لا تعني أن المراجع سيجد أن الرقابة الداخلية التي تصونها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

١٨أ. يعود الأمر إلى إدارة المنشأة في تحديد الرقابة الداخلية اللازمة للمتكمين من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية التي يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛ ونظام المعلومات والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن لمنشأة معينة أن تقوم من خلالها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين من هذه المكونات.^{١٥} وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نظمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

١٩أ. في بعض الدول، قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة ١٨، فلا توجد إشارة محددة إليها في الفقرة ٦(ب)(٢) لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب للمراجع أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسؤولية.

المعلومات الإضافية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٣))

٢٠أ. قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة، عند الانطباق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠). وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، فإن شروط ارتباط المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات المراجع ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة الانطباق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٦(ب))

٢١أ. يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

٢٢أ. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب^{١٦} (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

٢٣أ. من مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الملحق الثالث والفقرة ٢٢

^{١٥} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٩١١ والملحق الثالث

^{١٦} في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

بالمراجعة. غير أنه في بعض الدول قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة والمراجع محددة بشكل كافٍ بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة ١٠. وعلى الرغم من أن الفقرة ١١ تسمح للمراجع في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تنطبق على الارتباط وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب) وتفهمها، فإن المراجع مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة ١٠ في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة بها.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

٢٤أ. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المضمّنة في خطاب ارتباط المراجعة بشأن مسؤوليات المراجع إلى معيار المراجعة (٢٠٠).^{١٧} وتتناول الفقرة ٦(ب) والفقرة ١٢ من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٠، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠١).^{١٨}
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة 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 لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة ١٣أ).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،^{١٩} إن وجدت، وذلك في الوقت المناسب للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

٢٥أ. عندما لا يكون المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

٢٦أ. عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراجعين وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.

^{١٧} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ٣-٩.

^{١٨} معيار المراجعة (٢٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٩} المحددة في معيار المراجعة (٢٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

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

عمليات مراجعة مكوّنات المجموعة(*)

٢٧١. عندما يكون مراجع المنشأة الأم هو نفسه مراجع لمكوّن من مكوناتها، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لهذا المكوّن يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

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

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ١١، ١٢)

٢٨١. إذا استنتج المراجع، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين ٢٣ و ٢٩، أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لارتباط المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة ١١ بالسعي للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقرر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة ١٢، فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة ٦(ب). وقد تقدم مهنة المحاسبة أو جهات وضع المعايير أو السلطات المنظمة لأعمال المراجعة في الدولة إرشادات لتحديد ما إذا كان الوصف الوارد في النظام أو اللائحة مماثلاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٩١. تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراجع لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراجع منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، فقد يرى المراجع في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب ارتباط المراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة ١١.

عمليات المراجعة المتكررة (راجع: الفقرة ١٣)

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

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لارتباط المراجعة.

* يُقصد بمكوّن المجموعة كما ورد في مسرد مصطلحات معايير المراجعة: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

طلب تغيير شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

- ٣١أ. قد تطلب المنشأة من المراجع تغيير شروط ارتباط المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طُلبت ابتداءً، أو بسبب قيد على نطاق ارتباط المراجعة، سواءً كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٤، فإن المراجع ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق ارتباط المراجعة.
- ٣٢أ. قد يُعد التغيير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على ارتباط المراجعة.
- ٣٣أ. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغيير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات علاقة (راجع: الفقرة ١٥)

- ٣٤أ. قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المراجع الذي تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات ٣١أ-٣٣أ أعلاه.
- ٣٥أ. إذا استنتج المراجع أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات علاقة، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أدائه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً؛ أو

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

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح (راجع: الفقرة ١٨)

- ٣٦أ. في بعض الدول، قد تستكمل الأنظمة أو اللوائح معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها بمتطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية. وفي تلك الدول، يشمل إطار التقرير المالي المنطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقرير المالي المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي، أو عند تضيق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير التقرير المالي.^{٢٠}

^{٢٠} تتضمن الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠٠) متطلباً يتعلق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ.

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

٣٧أ. قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدَم في صياغة رأي المراجع عبارات "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في حالة استنتاج المراجع أن إطار التقرير المالي المنطبق المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير المراجع بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة ٢١).

تقرير المراجع/ المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢١)

٣٨أ. لا تسمح معايير المراجعة للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.^{٢١} وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المراجع في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يُشجّع المراجع على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المراجع، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٩أ. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

^{٢١} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢٤١-٢٦١)

مثال لخطاب ارتباط المراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام مُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة ١٣). وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):^{٢٢}

[هدف ونطاق المراجعة]

لقد طلبتم^{٢٣} أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية. ويُساعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة 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 للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف 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.^{٢٤} ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.

^{٢٢} يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة ٢٢١.

^{٢٣} 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.

^{٢٤} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعددتها الإدارة.
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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 لمعايير المراجعة.
- [مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٦(ب) من هذا المعيار)].
- سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]^{٢٥} يقرّون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:
- (أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛^{٢٦}
- (ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (ج) تمكيننا مما يلي:^{٢٧}
- (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، عند الاقتضاء.]
- [التقرير]
- [يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)، في حالة الانطباق]
- وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.
- نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات مراجعتنا للقوائم المالية، بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

^{٢٥} يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

^{٢٦} وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ..." لا تستخدم في المملكة.

^{٢٧} انظر الفقرة ٢٤١ على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١٠.أ)

تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

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

١. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة ١٠.أ من هذا المعيار، فعندما تُسجّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تقوم الإدارة بتحديد إطار التقرير المالي المنطبق. وعادةً ما تعتمد الممارسة في هذه الدول على استخدام معايير التقرير المالي التي تضعها إحدى الجهات الوارد ذكرها في الفقرة ٨ من هذا المعيار.

٢. وفي المقابل، قد تكون هناك أعراف محاسبية مستقرة في دولة معينة ومتعارف عليها على أنها إطار التقرير المالي للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدّها منشآت معينة تعمل في تلك الدولة. وعندما يتم اتباع هذا الإطار، فإن المراجع يكون مطالباً بموجب الفقرة ٦(أ) من هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت تلك الأعراف المحاسبية يمكن أن تشكل في مجملها إطاراً مقبولاً للتقرير المالي لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعندما تكون الأعراف المحاسبية مستخدمة على نطاق واسع في دولة معينة، فربما تكون مهنة المحاسبة في تلك الدولة قد نظرت في إمكانية قبول إطار التقرير المالي بالنيابة عن المراجعين. وبدلاً من ذلك، فقد يقوم المراجع باتخاذ هذا القرار عن طريق النظر فيما إذا كانت الأعراف المحاسبية تتصف بتلك الخصائص التي تكون موجودة عادةً في أطر التقرير المالي المقبولة (انظر الفقرة ٣ أدناه)، أو عن طريق مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات أحد أطر التقرير المالي الموجودة، والذي تم اعتباره مقبولاً (انظر الفقرة ٤ أدناه).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيـار المـراجـعة (٢٢٠) (المُحَدَّث): إـدارة الجـودة لمـراجـعة القـوائـم المـالـية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)

إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٩-٢	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات
١٠	تاريخ السريان
١١	الهدف
١٢	التعريفات
	المتطلبات
١٥-١٣	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة
٢١-١٦	المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال
٢٤-٢٢	قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٢٨-٢٥	موارد الارتباط
٣٨-٢٩	تنفيذ الارتباط
٣٩	المتابعة والتصحيح
٤٠	تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
٤١	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	نطاق هذا المعيار
١٤أ-٢أ	نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات
٢٨أ-١٥أ	التعريفات
٣٨أ-٢٩أ	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة
٤٩أ-٣٩أ	المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال
٥٩أ-٥٠أ	قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٧٩أ-٦٠أ	موارد الارتباط
١٠٨أ-٨٠أ	تنفيذ الارتباط
١١٢أ-١٠٩أ	المتابعة والتصحيح
١١٦أ-١١٣أ	تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها
١٢٠أ-١١٧أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية، والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين ١١، ٣٩١)

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات

٢. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي: (راجع: الفقرتين ١٣١، ١٤١)

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.^١

٣. ينبغي هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو متطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات هذه المعايير. (راجع: الفقرتين ٢١، ٣١)

٤. يتولى فريق الارتباط، تحت قيادة الشريك المسؤول عن الارتباط، المسؤولية عما يلي، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ومن خلال الالتزام بمتطلبات هذا المعيار: (راجع: الفقرات ٤١-١١١)

(أ) تطبيق استجابات المكتب لمخاطر الجودة (أي سياسات أو إجراءات المكتب) المنطبقة على ارتباط المراجعة باستخدام المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها، أو التي يتم الحصول عليها من المكتب؛

(ب) في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، تحديد ما إذا كان سيتم تصميم وتطبيق استجابات أخرى على مستوى الارتباط بخلاف تلك المحددة في سياسات أو إجراءات المكتب؛

(ج) نقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء ارتباط المراجعة إلى المكتب والتي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب نقلها لدعم تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ودعم تطبيقه وتشغيله.

٥. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. (راجع: الفقرة ١٢١)

٦. مما يخدم المصلحة العامة تنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت من خلال تحقيق هدف هذا المعيار وأهداف المعايير الأخرى لكل ارتباط. وتتحقق جودة ارتباط المراجعة من خلال التخطيط للارتباط وتنفيذه وإعداد التقرير عنه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني وممارسة نزعة الشك المهني.

٧. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)، فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وتتم ممارسة الحكم المهني عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة لإدارة الجودة وتحقيقها في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتخذها فريق الارتباط، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط في تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات. ويمكن إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته. وقد تشمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني، مثل التحيز غير المقصود أو القيود على الموارد. (راجع: الفقرات ٣٤١-٣٧١)

^١ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات ١٥ و ١٦ و ٢٠١-٢٤١

التدرج

٨. المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق طبيعة كل مراجعة وظروفها. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، وهو ما قد تكون عليه الحال عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة أعضاء آخرين من فريق الارتباط. (راجع: الفقرتين ١٣، ١٤)

(ب) عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ بعض الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٩. يظل الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المُساءل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن الارتباط بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرات ٢٣أ-٢٦أ)

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو إدارة الجودة على مستوى الارتباطات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق الجودة بما يضمن:

- (أ) وفاء المراجع بمسؤولياته، وإجرائه للمراجعة، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

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

- (أ) الشريك المسؤول عن الارتباط^٢ - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وتنفيذه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*
- (ب) فحص جودة الارتباط - 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.
- (ج) فاحص جودة الارتباط - شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

^٢ تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

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

(د) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط المراجعة، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات المراجعة على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع^٤ والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.^٥ (راجع: الفقرات ١٥١-٢٦١)

(هـ) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلها في القطاع العام. (راجع: الفقرة ٢٧١)

(و) مكتب ضمن الشبكة: هو مكتب آخر ينتهي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتهي إلى تلك الشبكة. (راجع: الفقرة ٢٨٨)

(ز) الشبكة: هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة ٢٨٨)

(١) يهدف إلى تحقيق التعاون،

(٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع الملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.

(ح) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحيات إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.

(ط) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب.

(ي) المعايير المهنية - المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباط المراجعة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.^(*)

(ل) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة:

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون مؤنقة أو منصوباً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(م) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة

١٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توفير بيئة للارتباط تشدد على ثقافة المكتب والسلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرات ٢٩١-٣٨١)

^٤ يعرف معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

^٥ يفرض معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

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

١٤. في سبيل توفير البيئة الموضحة في الفقرة ١٣، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن اتخاذ تصرفات واضحة ومتسقة وفعالة تعكس التزام المكتب بالجودة وتحدد وتعلن عن السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك التشديد على ما يلي: (راجع: الفقرات ٣١١-٣٥١)

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

(ب) أهمية الآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية بالنسبة لأعضاء فريق الارتباط؛

(ج) أهمية الاتصال الصريح والجاد داخل فريق الارتباط، ودعم قدرة أعضاء فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(د) أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لتزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة.

١٥. في حالة قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات المتعلقة بأحد متطلبات هذا المعيار إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعمه في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، فيجب عليه الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة من خلال توجيه هؤلاء الأعضاء والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرتين ٩، ٣٨١)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

١٦. يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بفهم للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات ٣٩١-٤٣١، ٤٩١)

١٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، بما فيها تلك التي تتناول: (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٦١، ٤١١-٤٥١)

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛

(ب) الظروف التي قد تسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات؛

(ج) مسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح من قبل المنشأة.^٦

١٨. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط أمورٌ تشير إلى وجود تهديد يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب عليه تقويم ذلك التهديد من خلال الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب، باستخدام المعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من المكتب أو من فريق الارتباط أو غير ذلك من المصادر، ويجب عليه اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين ٤٤١، ٤٥١)

١٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً طوال ارتباط المراجعة، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لمخالفات أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. (راجع: الفقرة ٤٦١)

٢٠. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى عدم الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة ٤٧١)

٢١. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن تحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها. (راجع: الفقرتين ٣٩١ و٤٨١)

^٦ معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٢٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن. (راجع: الفقرات ٥٠أ-٥٣أ، ٥٩أ)

٢٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه وفقاً لمعايير المراجعة وعند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرات ٥٤أ-٥٧أ)

٢٤. إذا أصبح فريق الارتباط على علم بمعلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة ٥٨أ)

موارد الارتباط

٢٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط. (راجع: الفقرات ٦٠أ-٧١أ، ٧٤أ، ٧٥أ، ٧٩أ)

٢٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات ٦٣أ، ٧٢أ-٧٥أ)

٢٧. إذا حدد الشريك المسؤول عن الارتباط، نتيجة لالتزامه بمتطلبات الفقرتين ٢٥ و ٢٦، عدم كفاية الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها، أو عدم مناسبة، في ظل ظروف ارتباط المراجعة، فيجب عليه اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك الاتصال بالأفراد المعنيين بشأن الحاجة إلى تخصيص أو توفير موارد إضافية أو بديلة للارتباط. (راجع: الفقرات ٧٦أ-٧٨أ)

٢٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن الاستخدام المناسب للموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات ٦٤أ-٧٠أ)

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والفحص

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة ٨٠أ)

٣٠. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص: (راجع: الفقرات ٨١أ-٨٩أ، ٩٤أ-٩٧أ)

(أ) قد تم التخطيط لها،^٧ وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط.

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة الذي يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرات ٩٠أ-٩٣أ)

^٧ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩

(أ) الأمور المهمة:^٨

(ب) الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

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

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ٩٠أ-٩٤)

٣٣. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص القوائم المالية وتقرير المراجع، بما في ذلك عند الاقتضاء، وصف الأمور الرئيسية للمراجعة^٩ وتوثيق أعمال المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور، لتحديد أن التقرير الذي سيصدر سيكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.^{١٠}

٣٤. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات الرسمية الكتابية قبل صدورهما إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية. (راجع: الفقرة ٩٨أ)

التشاور

٣٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرات ٩٩أ-١٠٢أ)

(أ) تحمل المسؤولية عن تشاور فريق الارتباط بشأن ما يلي:

(١) الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها؛

(٢) الأمور الأخرى التي تتطلب التشاور، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط؛

(ب) تحديد أن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا أثناء الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواء داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط ومن هم على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه؛

(ج) تحديد أن طبيعة ونطاق تلك المشاورات، والاستنتاجات الناتجة عنها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛

(د) تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات المتفق عليها قد تم تطبيقها.

فحص جودة الارتباط

٣٦. فيما يخص ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة ١٠٣أ)

(أ) التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛

(ب) التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛

(ج) مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛

(د) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات ١٠٤أ-١٠٦أ)

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

^٩ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" أو معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاختلاف في الآراء

٣٧. في حال حدوث اختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من يقومون بتقديم المشورة، يجب على فريق الارتباط اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتعامل مع هذا الاختلاف في الآراء وحله. (راجع: الفقرتين ١٠٧أ، ١٠٨أ)

٣٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) تحمل المسؤولية عن التعامل مع الاختلاف في الآراء وحله وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب؛

(ب) التحقق من توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتطبيقها؛

(ج) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين حل أي اختلاف في الآراء.

المتابعة والتصحيح

٣٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات ١٠٩أ-١١٢أ)

(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؛

(ب) تحديد مدى صلة المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣٩(أ) بارتباط المراجعة، ومدى تأثيرها عليه، واتخاذ التصرف المناسب؛

(ج) الانتباه الدائم طوال ارتباط المراجعة للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب ونقل تلك المعلومات إلى المسؤولين عن تلك الآلية.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

٤٠. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أنه قد تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات ١١٣أ-١١٦أ)

(أ) أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه؛

(ب) أن طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وأي تغيرات في تلك الطبيعة والظروف، وأن سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، قد تم أخذها في الحسبان أثناء الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

التوثيق

٤١. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)،^{١١} يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات ١١٧أ-١٢٠أ)

(أ) الأمور التي تم التعرف عليها، والمناقشات ذات الصلة مع العاملين، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص ما يلي:

(١) الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

(٢) قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

(ب) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها، وكيفية تطبيق تلك الاستنتاجات.

^{١١} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ٨-١١ وأ٦

(ج) حقيقة أن فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص جودة الارتباط.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١. ينطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات مراجعة القوائم المالية، بما فيها ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمجموعات. ويتناول معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٢} اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمجموعات وعند إشراك مراجعي المكونات. وقد يكون معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات (راجع: الفقرات ٢-٩)

٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله.

٣. قد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة. وتُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

مسؤوليات فريق الارتباط فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٤)

٤. إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ويتم الاسترشاد فيها بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتولى المكتب مسؤولية نقل المعلومات التي تمكن فريق الارتباط من فهم وأداء مسؤولياته فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات. وقد تشمل هذه المعلومات التي يتم نقلها، على سبيل المثال، السياسات أو الإجراءات الخاصة بإجراء مشاورات مع أفراد محددين في مواقف معينة تنطوي على أمور فنية أو مسلكية معقدة، أو الخاصة بإشراك خبراء حددتهم المكتب في ارتباطات خاصة لتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمور معينة (على سبيل المثال، قد يفرض المكتب إشراك خبراء في مجال الائتمان قام هو بتحديددهم عند مراجعة مخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة للمؤسسات المالية).

٥. قد تضم الاستجابات على مستوى المكتب سياسات أو إجراءات قامت بوضعها الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة (متطلبات الشبكة أو خدماتها موضحة بالتفصيل في معيار إدارة الجودة (١) في قسم "متطلبات الشبكة أو خدماتها").^{١٣} وتنبني متطلبات هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب مسؤول عن اتخاذ التصرفات اللازمة لتمكين فرق الارتباطات من تطبيق أو استخدام متطلبات الشبكة أو خدماتها في ارتباطات المراجعة (على سبيل المثال، متطلب لاستخدام منهجية للمراجعة قام بتطويرها للاستخدام مكتب ضمن الشبكة). ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مسؤول عن تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام.^{١٤}

٦. بعض الاستجابات التي يتم تطبيقها على مستوى المكتب لمواجهة مخاطر الجودة لا يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات ولكنها رغم ذلك تُعد ذات صلة عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، تشمل الاستجابات على مستوى المكتب التي قد يستطيع فريق الارتباط الاعتماد عليها عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:

- آليات توظيف العاملين والتدريب المهني؛

^{١٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

^{١٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٩ (ب)

^{١٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٩ (أ)

- تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم متابعة المكتب للاستقلال؛
- تطوير تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- تطوير منهجيات المراجعة وأدوات وإرشادات التطبيق المتعلقة بها.

٧١. نظراً للطبيعة والظروف الخاصة لكل ارتباط مراجعة والتغيرات التي قد تحدث أثناء ارتباط المراجعة، لا يستطيع المكتب تحديد جميع مخاطر الجودة التي قد تنشأ على مستوى الارتباطات أو النص على جميع الاستجابات الملائمة والمناسبة. وبناءً عليه، يمارس فريق الارتباط الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان سيقوم بتصميم وتطبيق استجابات على مستوى الارتباطات، خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب، لتحقيق هدف هذا المعيار.^{١٥}

٨٠. يتأثر تحديد فريق الارتباط لضرورة الاستجابات على مستوى الارتباطات (وطبيعة تلك الاستجابات في حالة الحاجة إليها) بمتطلبات هذا المعيار وبفهم فريق الارتباط لطبيعة الارتباط وظروفه وبأي تغيرات تحدث أثناء ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ ظروف غير متوقعة أثناء الارتباط تتسبب في قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بطلب إشراك عاملين يتمتعون بالخبرات المناسبة إضافة إلى من تم تخصيصهم أو توفيرهم في البداية.

٩٠. قد يتباين التوازن النسبي للجهود التي يبذلها فريق الارتباط للالتزام بمتطلبات هذا المعيار (أي التوازن بين تطبيق استجابات المكتب وتصميم وتطبيق استجابات خاصة بالارتباطات خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب). وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بتصميم برنامج مراجعة ليتم استخدامه في الظروف المنطبقة على ارتباط المراجعة (على سبيل المثال، برنامج للمراجعة خاص بصناعة بعينها). وبخلاف تحديد توقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، قد توجد حاجة محدودة أو معدومة لإضافة إجراءات مراجعة تكميلية على مستوى الارتباطات إلى برنامج المراجعة. ومن جهة أخرى، قد تركز تصرفات فريق الارتباط، عند الالتزام بمتطلبات تنفيذ الارتباطات الواردة في هذا المعيار، على تصميم استجابات وتطبيقها على مستوى الارتباطات للتعامل مع الطبيعة والظروف الخاصة للارتباط (على سبيل المثال، التخطيط لإجراءات وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي لم تتطرق لها برامج المراجعة الخاصة بالمكتب).

١٠٠. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك (على سبيل المثال، المعلومات التي توفرها أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب أو التقصيات الخارجية أو غير ذلك من المصادر ذات الصلة تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لا تعمل بفاعلية).

١١١. إذا أصبح الشريك المسؤول عن الارتباط على علم (بما في ذلك من خلال إبلاغه عن طريق الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط) بعدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد أو إذا كان غير قادر على الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب، فإنه ينقل هذه المعلومات على الفور إلى المكتب وفقاً للفقرة ٣٩(ج) لأنها تُعد ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف أحد أعضاء فريق الارتباط على ضعف أمني في أحد برامج المراجعة الإلكترونية، فإن نقل هذه المعلومة في حينها إلى العاملين المعنيين يمكن المكتب من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث برنامج المراجعة وإعادة إصداره. انظر أيضاً الفقرة ٧١ بخصوص كفاية ومناسبة الموارد.

المعلومات ذات الصلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات (راجع: الفقرة ٦)

١٢٠. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. وعلى سبيل المثال، يوفر الفهم الذي يتعين التوصل إليه فيما يتعلق بالمنشأة وبيئتها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدث في عام ٢٠١٩)^{١٦} معلومات قد تكون ذات صلة بالالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وهذه المعلومات قد تكون ذات صلة بتحديد ما يلي:

^{١٥} يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لإجراء مراجعة للقوائم المالية وتنفيذها.

^{١٦} معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

- طبيعة الموارد التي سيتم استخدامها فيما يخص كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة فيما يخص المجالات ذات المخاطر المرتفعة، أو إشراك الخبراء للتعامل مع الأمور المعقدة؛ أو
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق الذين سيتم تخصيصهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في مختلف المواقع؛ أو
- طبيعة فحص الذي سيتم للأعمال التي نفدها أعضاء الفريق، وتوقيت ذلك الفحص ومداه، بناءً على مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها؛ أو
- توزيع عدد ساعات المراجعة المرصودة، بما في ذلك تخصيص المزيد من الوقت، وتخصيص وقت أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، للمجالات التي تزيد فيها مخاطر التحريف الجوهرية أو التي تم التعرف فيها على مخاطر تم تقييمها بأنها مرتفعة.

التدرج (راجع: الفقرتين ٢، ٨)

١٣. في المكاتب الأصغر، قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أحد الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ليقوم، بالنيابة عن المكتب، بتصميم العديد من الاستجابات الخاصة بمخاطر الجودة في المكتب، لأن القيام بذلك قد يكون منهجاً أكثر فاعلية لتصميم الاستجابات وتطبيقها كجزء من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. وقد تكون سياسات أو إجراءات المكتب أقل رسمية أيضاً في المكاتب الأصغر. وعلى سبيل المثال، في المكاتب الصغيرة جداً التي تقوم بتنفيذ عدد صغير نسبياً من ارتباطات المراجعة، قد يحدد المكتب عدم وجود حاجة لوضع نظام لمتابعة الاستقلال على مستوى المكتب، وبدلاً من ذلك، يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط متابعة الاستقلال على مستوى كل ارتباط بمفرده.
١٤. لا تكون المتطلبات المتعلقة بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والإشراف عليهم وفحص عملهم، ذات صلة إلا في حال وجود أعضاء في فريق الارتباط بخلاف الشريك المسؤول عن الارتباط.

التعريفات

فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢ (د))

١٥. قد يتم تنظيم فريق الارتباط بطرق مختلفة. وعلى سبيل المثال، قد يتواجد أعضاء فريق الارتباط معاً في مكان واحد أو قد يتوزعون عبر أماكن جغرافية مختلفة وقد يتم تنظيمهم في مجموعات حسب النشاط الذي يقومون بتنفيذه. وبغض النظر عن كيفية تنظيم فريق الارتباط، فإن أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة^{١٧} على ارتباط المراجعة يُعد عضواً في فريق الارتباط.
١٦. يركز تعريف فريق الارتباط على الأفراد الذين يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة. ويتم الحصول على أدلة المراجعة، الضرورية لدعم رأي المراجع وتقديره، بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة^{١٨}. وتتألف إجراءات المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر^{١٩} وإجراءات المراجعة الإضافية^{٢٠} ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)، فإن إجراءات المراجعة تشمل الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية والاستفسار، وغالباً ما يتم تنفيذ هذه الإجراءات معاً بشكل أو بآخر^{٢١}. وقد تشتمل أيضاً معايير المراجعة الأخرى على إجراءات خاصة للحصول على أدلة المراجعة، مثل معيار المراجعة (٥٢٠).^{٢٢}
١٧. تضم فرق الارتباطات العاملين وقد تضم أيضاً أفراداً آخرين يقومون بتنفيذ إجراءات المراجعة، من:

(أ) مكتب ضمن الشبكة؛ أو

(ب) مكتب من خارج الشبكة، أو مقدم خدمة آخر.^{٢٣}

^{١٧} معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠٠

^{١٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٣١٠

^{١٩} يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدث في عام ٢٠١٩) على متطلبات تتعلق بإجراءات تقييم المخاطر.

^{٢٠} يحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة" على متطلبات تتعلق بإجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس.

^{٢١} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرات ١٤٠-٢٥٠

^{٢٢} معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

^{٢٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦ (ت)

وعلى سبيل المثال، قد يتولى فرد من مكتب آخر تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لمكون في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات أو حضور الجرد الفعلي للمخزون أو الفحص المادي لأصول ثابتة في موقع بعيد.

١٨٠. قد تضم فرق الارتباطات أيضاً أفراداً من مراكز لتقديم الخدمات يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة ليقوم بتنفيذها مجموعة من العاملين يحظون بالمهارات المناسبة، ومن ثم، يتم ضم هؤلاء الأفراد إلى فريق الارتباط. وقد يقوم بإنشاء مراكز تقديم الخدمات المكتب أو الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الاستعانة بإدارة مركزية لتيسير إجراءات المصادقة الخارجية.

١٩٠. قد تضم فرق الارتباطات أفراداً يتمتعون بالخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة ويتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة، كالأفراد ذوي الخبرة في المحاسبة عن ضرائب الدخل أو في تحليل المعلومات المعقدة التي تنتجها الأدوات والأساليب الآلية لأغراض التعرف على العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة. ولا يُعد الفرد عضواً في فريق الارتباط إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرة ٣٥ والفقرات ٩٩-١٠٢ موضوع التشاور.

٢٠٠. في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص الجودة، فإن فاحص جودة الارتباط، وأي أفراد آخرين يتولون تنفيذ فحص جودة الارتباط، ليسوا أعضاء في فريق الارتباط. وقد يخضع هؤلاء الأفراد لمتطلبات خاصة بشأن الاستقلال.

٢١٠. المراجع الداخلي الذي يقدم المساعدة المباشرة والخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع لاستخدام عمله في الارتباط ليسوا أعضاء في فريق الارتباط.^{٢٤} ويحتوي معيار المراجعة (٦١٠) ومعيار المراجعة (٦٢٠) على متطلبات وإرشادات للمراجع عند استخدام عمل المراجعين الداخليين باعتباره مساعدة مباشرة أو عند استخدام عمل الخبير الخارجي، على الترتيب. ويتطلب الالتزام بهذين المعيارين من المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العمل الذي نفذه مراجع داخلي قام بتقديم المساعدة المباشرة، وتنفيذ إجراءات المراجعة على عمل الخبير الذي استعان به المراجع.

٢٢٠. عندما يشترك أكثر من مراجع في المراجعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه مراجع واحد مشارك فيما يتعلق بعمل مراجع آخر مشارك.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرتين ٩، ١٢ (د))

٢٣٠. عندما يهدف هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى الحصول على معلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط للوفاء بذلك المتطلب (على سبيل المثال، المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار أو حكم ضروري). وعلى سبيل المثال، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وللحكم على ما إذا كانت كفاءات وقدرات فريق الارتباط مناسبة، قد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى استخدام معلومات قام فريق الارتباط بجمعها أو معلومات من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

قيام أعضاء فريق الارتباط بتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب (راجع: الفقرات ٩، ١٢ (د)، ١٧)

٢٤٠. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يُعد أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب مسؤولين عن تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على ارتباط المراجعة. ونظراً لأن أعضاء فريق الارتباط الذين من مكتب آخر ليسوا شركاء ولا موظفين في مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط، فإنهم قد لا يخضعون لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو لسياسات أو إجراءات المكتب. كما إن السياسات أو الإجراءات الخاصة بالمكاتب الأخرى قد لا تكون مشابهة لتلك الخاصة بمكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تختلف السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والفحص، ولاسيما عندما يقع المكتب الآخر في دولة ذات نظام قانوني مختلف، أو لغة أو ثقافة مختلفة، عن الدولة التي يقع فيها مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وبناءً عليه، فإذا كان فريق الارتباط يضم أفراداً من مكتب آخر، فقد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة من قبل المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط لتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب فيما يخص عمل هؤلاء الأفراد.

^{٢٤} انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرتين ١٢ و١٣، ومعيار المراجعة (٦١٠)، الفقرات ٢١-٢٥.

٢٥١. قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب، على وجه الخصوص، من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان فرد من مكتب آخر:

- يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، لن يكون الفرد خاضعاً لآليات التوظيف والتدريب الخاصة بالمكتب ولذلك قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية التحقق من ذلك من خلال تصرفات أخرى مثل الحصول على المعلومات من المكتب الآخر أو من إحدى جهات الترخيص أو التسجيل. وتحتوي الفقرات ٢٦ و ٥٩أ-٦٤أ من معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) على إرشادات بشأن التوصل إلى فهم لكفاءات وقدرات مراجعي المكونات.
- يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، لن يخضع الفرد لتدريبات المكتب بشأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التوصل إلى هذا الفهم من خلال تصرفات أخرى مثل تزويد الفرد بالمعلومات أو الأدلة الإرشادية أو التوجيهات التي تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على ارتباط المراجعة.
- سيؤكد استقلاله. وعلى سبيل المثال، قد لا يستطيع الأفراد الذين ليسوا من العاملين تعبئة إقرارات الاستقلال بشكل مباشر على نظم الاستقلال الخاصة بالمكتب. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية قيام هؤلاء الأفراد بتقديم ما يثبت استقلالهم فيما يتعلق بارتباط المراجعة بطرق أخرى، مثل التأكيدات الكتابية.

٢٦١. عندما تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب تنفيذ أنشطة محددة في ظروف معينة (التشاور مثلاً بشأن أمر معين)، فقد يكون من الضروري نقل سياسات أو إجراءات المكتب المتعلقة بذلك إلى الأفراد الذين ليسوا من العاملين. ويستطيع هؤلاء الأفراد عندئذٍ تنبيه الشريك المسؤول عن الارتباط في حال ظهور هذه الظروف، مما يمكن الشريك المسؤول عن الارتباط من الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب. وعلى سبيل المثال، في ارتباطات مراجعة المجموعات، في حال وجود مراجع يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على القوائم المالية لأحد المكونات وتعرف ذلك المراجع على أمر صعب أو مثير للجدل يُعد ذا صلة بالقوائم المالية للمجموعة ويخضع للتشاور^{٢٥} بموجب السياسات أو الإجراءات الخاصة بمراجع المجموعة، يستطيع مراجع المكون تنبيه مراجع المجموعة إلى ذلك الأمر.

/المكتب (راجع: الفقرة ١٢ هـ))

٢٧١. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

"الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة" (راجع: الفقرتين ١٢ و) ١٢ (ز))

٢٨١. قد يختلف تعريفاً "الشبكة" أو "مكتب ضمن الشبكة" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريفين المنصوص عليهما في هذا المعيار. ويقدم الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أيضاً إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة". وقد يتم هيكلة الشبكات والمكاتب الأخرى ضمن الشبكة بطرق عدة، وهي تُعد في جميع الأحوال كيانات خارجة عن المكتب. وتنطبق أيضاً نصوص هذا المعيار التي تتعلق بالشبكات على أي هياكل أو جهات لا تشكل جزءاً من المكتب، ولكنها تقع ضمن الشبكة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرات ١٣-١٥)

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

٢٩١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول حوكمة وقيادة المكتب التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ومما يدعم مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها خلق ثقافة داخل المكتب تبدي التزاماً بالجودة. وعند تناول متطلبات الفقرتين ١٣ و ١٤ من هذا المعيار، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة). وتتشكل وتقوى الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط.

التدرج

٣٠أ. قد تعتمد طبيعة ومدى تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط لإبداء التزام المكتب بالجودة على عدة عوامل من بينها حجم المكتب وفريق الارتباط، وهيكلمهم التنظيمي وانتشارهم الجغرافي ومدى تعقيدهم، وطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ففي فرق الارتباطات الصغيرة التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء، قد يكفي التأثير في الثقافة المرجوة من خلال السلوك والتفاعل المباشر، أما في فرق الارتباطات الكبيرة المنتشرة عبر العديد من المواقع، فقد يكون من الضروري إجراء اتصالات أكثر رسمية.

المشاركة الكافية والمناسبة

٣١أ. قد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة الكافية والمناسبة طوال ارتباط المراجعة بعدة طرق، من بينها:

- تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم عملاً بمتطلبات هذا المعيار؛
- التنوع في طبيعة وتوقيت ومدى هذا التوجيه والإشراف والفحص في سياق طبيعة الارتباط وظروفه.

الاتصال

٣٢أ. الاتصال هو الوسيلة التي يتبادل فريق الارتباط من خلالها المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب للالتزام بمتطلبات هذا المعيار، ممّا يساهم في تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة. وقد يتم إجراء الاتصال فيما بين أعضاء فريق الارتباط، أو بينهم وبين:

(أ) المكتب، (على سبيل المثال، الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من تُسند إليهم المسؤولية النهائية أو التشغيلية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب)؛

(ب) الأفراد الآخرين المشاركين في المراجعة (على سبيل المثال، المراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة^{٣٦} أو الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع^{٣٧})؛

(ج) أطراف من خارج المكتب (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية).

٣٣أ. قد تؤثر طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه على قرارات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن الوسائل المناسبة للاتصال الفعال مع أعضاء فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، لدعم التوجيه والإشراف والفحص المناسب، قد يستخدم المكتب تطبيقات تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط أثناء تنفيذهم للأعمال عبر المواقع الجغرافية المختلفة.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٧)

٣٤أ. يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة. وقد تفرض الظروف الملائمة لبعض ارتباطات المراجعة ضغوطاً على فريق الارتباط تعيقه عن الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة. وبناءً عليه، فعند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠)، قد يجد فريق الارتباط حاجة إلى النظر في وجود هذه الظروف في ارتباط المراجعة، وفي حال وجودها، فإنه يحدد التصرفات التي قد يجد المكتب أو فريق الارتباط حاجة إلى اتخاذها للتخفيف من تلك المعوقات.

٣٥أ. قد تشمل معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

- قيود الميزانية، التي قد تثني عن استخدام الموارد، بما فيها الخبراء، التي تحظى بالخبرات الكافية أو المؤهلات الفنية والتي تُعد ضرورية لارتباطات مراجعة المنشآت عندما تستدعي الحاجة توفر هذه الخبرات الفنية أو المهارات المتخصصة لأجل تحقيق الفاعلية في فهم المخاطر وتقييمها والاستجابة لها وتوجيه النقد المدروس للإدارة.
- المواعيد النهائية الضيقة، مما قد يؤثر سلباً على سلوك من يقومون بتنفيذ العمل وأيضاً من يتولون التوجيه والإشراف والفحص. وعلى سبيل المثال، قد تخلق الضغوط الزمنية الخارجية قيوداً على تحليل المعلومات المعقدة بفاعلية.

^{٣٦} انظر معيار المراجعة (٦١٠)، الفقرة ٤١أ.

^{٣٧} انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرتين ١١ (ج) وأ ٣٠.

- عدم التعاون أو الضغوط غير المبررة التي تفرضها الإدارة، مما قد يؤثر سلباً على قدرة فريق الارتباط على حل القضايا المعقدة أو المثيرة للجدل.
 - عدم كفاية فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وإطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يفرض قيوداً على قدرة فريق الارتباط على اتخاذ الأحكام المناسبة وممارسة النقد المدروس لإقرارات الإدارة.
 - صعوبة الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم، مما قد يدفع فريق الارتباط إلى التحيز في اختيار مصادر أدلة المراجعة والسعي للحصول على أدلة المراجعة من المصادر التي يسهل الوصول إليها أكثر من غيرها.
 - الاعتماد المفرط على الأدوات والأساليب الآلية، مما قد يؤدي إلى عدم قيام فريق الارتباط بإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.
٣٦١. قد تؤثر تحيزات المراجع غير المقصودة أو المقصودة على الأحكام المهنية لفريق الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، أو تقويم أدلة المراجعة. وفيما يلي أمثلة لتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، ومن ثم معقولة الأحكام المهنية التي يتخذها فريق الارتباط عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:
- التحيز إلى المتوفر، وهو الميل إلى إيلاء وزن للأحداث أو التجارب التي تتبادر مباشرة إلى الذهن أو المتاحة بالفعل أكبر مما يتم إيلاؤه لغيرها.
 - التحيز إلى التأكيد، وهو الميل إلى إيلاء وزن للمعلومات التي تؤيد المعتقدات الحالية أكبر مما يتم إيلاؤه للمعلومات التي تتناقض مع تلك المعتقدات أو تثير شكوكاً حولها.
 - عقلية القطيع، وهو الميل إلى التفكير أو اتخاذ القرارات كمجموعة مما يثني عن الإبداع أو المسؤولية الفردية.
 - التحيز إلى الثقة الزائدة، وهو ميل الشخص إلى المبالغة في قدرته على إجراء تقييمات دقيقة للمخاطر أو اتخاذ غير ذلك من الأحكام أو القرارات.
 - التحيز إلى المعلومات الأولية، وهو الميل إلى استخدام معلومة أولية كمقياس يتم بناءً عليه تقييم المعلومات اللاحقة على نحو غير ملائم.
 - التحيز إلى النظم الآلية، وهو الميل إلى تفضيل مخرجات النظم الآلية، حتى عندما يثير التفكير البشري أو المعلومات المتناقضة تساؤلات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على تلك المخرجات، أو مدى مناسبتها، لغرض معين.
٣٧١. قد تشمل التصرفات الممكنة، التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، ما يلي:
- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة ارتباط المراجعة أو ظروفه التي تستدعي توفير موارد إضافية أو مختلفة للارتباط، وطلب تلك الموارد الإضافية أو المختلفة من الأفراد المسؤولين داخل المكتب عن توزيع أو تخصيص الموارد للارتباط.
 - تنبيه فريق الارتباط صراحةً إلى الحالات أو المواقف التي قد تزيد فيها قابلية وقوع المراجعين في التحيزات غير المقصودة أو المقصودة (على سبيل المثال، المجالات التي تنطوي على أحكام كبيرة) والتشديد على أهمية طلب المشورة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها.
 - تغيير تشكيل فريق الارتباط، على سبيل المثال، طلب أن يُخصَّص للارتباط أفراداً أكثر خبرة يتمتعون بقدر أكبر من المهارات أو المعرفة أو يحظون بخبرات خاصة.
 - إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التعامل مع أعضاء الإدارة الذين ينطوي التفاعل معهم على صعوبات أو تحديات.
 - إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، أو أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، لدعم فريق الارتباط في مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي.

- تعديل طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص، عن طريق إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو ممارسة الإشراف الشخصي بوتيرة أكبر أو إجراء فحوصات أكثر عمقاً لأوراق عمل معينة، فيما يخص ما يلي:
 - مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي؛
 - المجالات التي تفرض مخاطر لتحقيق الجودة في ارتباط المراجعة؛
 - المجالات التي تنطوي على خطر الغش؛
 - عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.
 - تحديد التوقعات:
 - لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في طلب المشورة بشكل متكرر وفي الأوقات المناسبة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو من الشريك المسؤول عن الارتباط؛
 - لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة في السماح لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة بالوصول إليهم وفي الرد بإيجابية وفي الوقت المناسب على وجهات نظرهم وطلباتهم للحصول على المشورة أو الدعم.
 - الاتصال بالملكفين بالحوكمة عندما تفرض الإدارة ضغوطاً غير مبررة أو عندما يواجه فريق الارتباط صعوبات في الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم ممن قد يُطلب منهم الحصول على أدلة المراجعة.
- إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٥)
٣٨. عندما تكون الإجراءات أو المهام أو التصرفات قد تم إسنادها إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط، فقد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط مشاركته بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بطرق مختلفة، من بينها:
- إحاطة الأعضاء المسند إليهم العمل بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه؛ وتوفير أية تعليمات أخرى ضرورية وأية معلومات أخرى ذات صلة.
 - توجيه الأعضاء المسند إليهم العمل والإشراف عليهم.
 - فحص الأعمال التي قام بها الأعضاء المسند إليهم العمل لتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، إضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٩-٣٤.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرات ١٦-٢١)
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرات ١٦، ١-٢١)
٣٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠)^{٢٨} من المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وقد تتباين المتطلبات المسلكية ذات الصلة بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا تنطبق متطلبات معينة تتعلق بالاستقلال إلا عند تنفيذ ارتباطات المراجعة للمنشآت المدرجة. ويشتمل معيار المراجعة (٢٠٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات إضافية إلى تلك الواردة في هذا المعيار بشأن الاتصالات المتعلقة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة مع مراجعي المكونات.
٤٠. بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فإن ثمة أنظمة أو لوائح معينة أو جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة، كتلك التي تتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، قد تكون ذات صلة بالارتباط، مثل الأنظمة أو اللوائح التي تتعامل مع غسل الأموال أو الفساد أو الرشوة.
٤١. قد يساعد نظام المعلومات الخاص بالمكتب، والموارد التي يوفرها المكتب، فريق الارتباط في فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، والوفاء بها. وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بما يلي:
- نقل متطلبات الاستقلال إلى فرق الارتباطات.

^{٢٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ وأ ١٦-١٩

- تدريب فرق الارتباطات على المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- وضع أدلة إرشادية وتوجيهات (أي موارد فكرية) تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وإرشادات بشأن كيفية تطبيقها في ضوء طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.
- تخصيص عاملين لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة (على سبيل المثال، يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة) أو تقديم المشورة بشأن الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- وضع سياسات أو إجراءات توجب على أعضاء فريق الارتباط نقل المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف المعنية داخل المكتب أو إلى الشريك المسؤول عن الارتباط، مثل السياسات أو الإجراءات التي توجب على فرق الارتباطات:
 - نقل معلومات عن ارتباطات العملاء ونطاق الخدمات، بما في ذلك الخدمات غير التأكيدية، لتمكين المكتب من التعرف على التهديدات التي تمس الاستقلال أثناء فترة الارتباط وأثناء الفترة التي يغطيها الموضوع محل الارتباط.
 - الإبلاغ عن الظروف والعلاقات التي قد تخلق تهديداً يمس الاستقلال، حتى يتسنى للمكتب تقويم ما إذا كان ذلك التهديد بمستوى يمكن قبوله، وإذا لم يكن كذلك، فحتى يتسنى له مواجهته عن طريق القضاء عليه أو الحد منه إلى مستوى يمكن قبوله.
 - الإبلاغ على الفور عن أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- ٤٢أ. قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات والاتصالات والموارد الموضحة في الفقرة ٤١أ عند تحديد إمكانية الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- ٤٣أ. قد يساعد أيضاً الاتصال الصريح والجاد بين أعضاء فريق الارتباط بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يلي:
 - لفت انتباه أعضاء فريق الارتباط إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي قد تكون ذات أهمية خاصة لارتباط المراجعة؛
 - إحاطة الشريك المسؤول عن الارتباط دائماً بالأمور ذات الصلة بفهم فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة وسياسات أو إجراءات المكتب، ووفائه بها.

التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويمها (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

- ٤٤أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة باستقلال أعضاء فريق الارتباط، تشمل السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها.
- ٤٥أ. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية التعامل معها. وعلى سبيل المثال، يوضح الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أنه قد تنشأ تهديدات بسبب المصلحة الشخصية تمس الالتزام بالمبدأ الأساسي المتمثل في الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المعروضة لتنفيذ ارتباط المراجعة منخفضة لدرجة يصعب معها تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية.^{٢٩}

مخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٩)

- ٤٦أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مُطالب بوضع سياسات أو إجراءات للتعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقويمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب.

^{٢٩} الميثاق الدولي، الفقرة ٣٣/٣ ت ٢

اتخاذ/التصرف المناسب (راجع: الفقرة ٢٠)

٤٧أ. قد تشمل التصرفات المناسبة، على سبيل المثال:

- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك نقلها إلى الأفراد المعنيين أو التشاور معهم بشأنها حتى يتسنى اتخاذ التصرفات المناسبة، بما فيها عند الاقتضاء، التصرفات التأديبية.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
- الاتصال بالسلطات التنظيمية أو الهيئات المهنية. وفي بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الاتصال بالسلطات التنظيمية.
- الحصول على مشورة قانونية.
- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

٤٨أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يتضمن تقرير المراجع عبارة بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.^{٢٠} ويوفر تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرات ١٦-٢١ من هذا المعيار الأساس لتضمين هذه العبارات في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٤٩أ. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام أو مكاتب المراجعة التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة في القطاع العام نيابة عن المراجع الحكومي قد تحتاج، بناءً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة، إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بالفقرة ١٦. وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر للمراجع في القطاع العام بالانسحاب من ارتباط المراجعة، الإفصاح من خلال تقرير متاح للعموم عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المراجع.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرات ٢٢-٢٤)

٥٠أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

٥١أ. قد تساعد معلومات، مثل المذكورة أدناه، الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة، وقيمهم الأخلاقية؛
- ما إذا كانت تتوفر موارد كافية ومناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد أقرروا بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالارتباط؛
- ما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط الحالي أو السابق لها آثار مترتبة في استمرار الارتباط.

٥٢أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مطالب فيما يخص القرارات المتعلقة بالقبول والاستمرار باتخاذ أحكام بشأن قدرته على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وقد يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط المعلومات التي يراعيها المكتب في هذا الشأن عند تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٢٨(ج)

المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وإذا كانت لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف بشأن مدى مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه قد يناقش أساس تلك الاستنتاجات مع من شاركوا في آلية القبول والاستمرار.

٥٣أ. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد شارك بشكل مباشر في آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار، فإنه سيكون على علم بالمعلومات التي حصل عليها المكتب أو التي قام المكتب باستخدامها، أثناء التوصل إلى الاستنتاجات ذات العلاقة. وقد توفر هذه المشاركة المباشرة أيضاً أساساً لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالتحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب ومناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

٥٤أ. قد تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار الشريك المسؤول عن الارتباط في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار واتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة. وقد تشمل هذه المعلومات:

- المعلومات المتعلقة بحجم المنشأة ومدى تعقيدها وطبيعتها، بما في ذلك ما إذا كان الارتباط لمراجعة مجموعة، والصناعة التي تعمل فيها المنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق؛
- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بإعداد التقارير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية؛
- فيما يتعلق بارتباطات مراجعة المجموعات، طبيعة علاقات السيطرة بين المنشأة الأم ومنشأتها ووحدات عملها؛
- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في المنشأة أو في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة منذ ارتباط المراجعة السابق مما قد يؤثر على طبيعة الموارد المطلوبة، وأيضاً الطريقة التي سيتم بها توجيه عمل فريق الارتباط وطريقة الإشراف عليه وفحصه.
- ٥٥أ. قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار ذات صلة أيضاً عند الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى، إضافة إلى هذا المعيار، على سبيل المثال فيما يخص:
- تكوين فهم لشروط ارتباط المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢١٠).^{٣١}
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب الخطأ أو الغش، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠).^{٣٢}
- فهم المجموعة وبيئتها، في حالة مراجعة القوائم المالية للمجموعات وفقاً لمعيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، وتوجيه عمل مراجعي المكونات والإشراف عليه وفحصه؛
- تحديد ما إذا كان سيتم إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٦٢٠)، وتحديد طريقة ذلك الإشراك؛
- هيكل حوكمة المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).^{٣٣} ومعيار المراجعة (٢٦٥).^{٣٤}

٥٦أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسبكية ذات الصلة من المراجع اللاحق أن يطلب من المراجع السابق، قبل قبول ارتباط المراجعة، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني للمراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول الارتباط. وفي بعض الظروف، قد يتعين على المراجع السابق أن يقدم للمراجع اللاحق المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، في حال انسحاب المراجع السابق من الارتباط، نتيجة لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، فإن الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة^{٣٥} يتطلب أن يقدم المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع اللاحق المقترح، جميع الحقائق والمعلومات الأخرى ذات الصلة المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي المراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق المقترح إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول ارتباط المراجعة.

٥٧أ. عندما يكون المكتب ملزماً بقبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه بمقتضى الأنظمة أو اللوائح، فقد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات التي حصل عليها المكتب بشأن طبيعة الارتباط وظروفه.

^{٣١} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٩

^{٣٢} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

^{٣٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

^{٣٤} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

^{٣٥} الميثاق الدولي، الفقرة ٢٢/٣٦.٠

٥٨١. عند اتخاذ قرار بشأن التصرف اللازم، قد يستنتج المكتب والشريك المسؤول عن الارتباط أنه من المناسب الاستمرار في ارتباط المراجعة، وإذا قررا ذلك، فإنها يحددان الخطوات الإضافية اللازمة على مستوى الارتباط (على سبيل المثال، تخصيص المزيد من الموظفين أو تخصيص موظفين يتمتعون بخبرات خاصة). وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف أخرى أو إذا لم يكن مقتنعاً بأن الأمر قد تم التعامل معه بشكل مناسب، فقد يُعمل في هذه الحالة بسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بحل الاختلاف في الآراء.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات ٢٢-٢٤)

٥٩١. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية وقد لا يلزم على المراجع في القطاع العام وضع جميع السياسات أو الإجراءات المتعلقة بقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار فيها. ومع ذلك، فإن المتطلبات والاعتبارات الموضحة في الفقرات ٢٢-٢٤ و ٥٠-٥٨١، الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول الارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تكون ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقييم المخاطر وأداء المسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير.

موارد الارتباط (راجع: الفقرات ٢٥-٢٨)

٦٠١. وفقاً لمعييار إدارة الجودة (١)، تشمل الموارد التي يقوم المكتب بتخصيصها أو توفيرها لدعم تنفيذ ارتباطات المراجعة ما يلي:

- الموارد البشرية؛
- الموارد التقنية؛
- الموارد الفكرية.

٦١١. يتولى المكتب، في الأساس، تخصيص الموارد أو توفيرها لارتباط المراجعة، غير أنه قد توجد ظروف يحصل فيها فريق الارتباط بنفسه على الموارد لأجل ارتباط المراجعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع أحد المكونات مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكون، وتقوم إدارة المكون أيضاً بتعيين مراجع المكون لتنفيذ إجراءات المراجعة بالنيابة عن مراجع المجموعة.^{٣٦} ففي هذه الظروف، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات مختلفة، كالقيام مثلاً بطلب الحصول على معلومات من مراجع المكون، لتحديد ما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة.

٦٢١. قد يتمثل أحد الاعتبارات ذات الصلة للشريك المسؤول عن الارتباط، عند الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٥ و ٢٦، فيما إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط تمكنه من الوفاء بالمتطلبات المسبكية ذات الصلة، بما في ذلك المبادئ المسبكية مثل الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

الموارد البشرية

٦٣١. تشمل الموارد البشرية أعضاء فريق الارتباط (انظر أيضاً الفقرات ٥١، ١٥١-٢١١)، وعند الاقتضاء، الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والأفراد من داخل وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة الذين يقومون بتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة.

الموارد التقنية

٦٤١. قد يساعد استخدام الموارد التقنية في ارتباط المراجعة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع بإدارة المراجعة على نحو أكثر فاعلية وكفاءة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع أيضاً بتقويم كميات كبيرة من البيانات بشكل أكثر سهولة، على سبيل المثال، لتقديم وجهات نظر أكثر عمقاً أو للتعرف على الاتجاهات غير المعتادة أو لنقد إقرارات الإدارة بصورة أكثر فاعلية، مما يعزز قدرة المراجع على ممارسة نزعة الشك المهني. وقد يتم استخدام الأدوات التقنية أيضاً لعقد الاجتماعات وتوفير أدوات اتصال لفريق الارتباط. ومع ذلك، فقد يؤدي الاستخدام غير المناسب لهذه الموارد التقنية إلى زيادة خطر الاعتماد المفرط على المعلومات الناتجة منها لأغراض اتخاذ القرارات، أو قد يخلق ذلك تهديدات تمس الالتزام بالمتطلبات المسبكية ذات الصلة، مثل المتطلبات المتعلقة بالسرية.

٦٥أ. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على اعتبارات أو مسؤوليات ضرورية لفريق الارتباط عند استخدام الأدوات التقنية المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة وقد تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات إشراك أفراد يحظون بمهارات أو خبرات متخصصة في تقويم المخرجات أو تحليلها.

٦٦أ. عندما يطلب الشريك المسؤول عن الارتباط من أفراد ينتمون إلى مكتب آخر استخدام أدوات وأساليب آلية عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد تشير الاتصالات مع هؤلاء الأفراد إلى ضرورة الالتزام بتعليمات فريق الارتباط أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

٦٧أ. قد تحظر سياسات أو إجراءات المكتب على وجه التحديد استخدام تطبيقات معينة أو خصائص معينة في تطبيقات تقنية المعلومات (على سبيل المثال، البرمجيات التي لم يعتمد عليها المكتب بعد للاستخدام على وجه التحديد). أو قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فريق الارتباط اتخاذ تصرفات معينة قبل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من المكتب لتحديد مدى مناسبتها للاستخدام، على سبيل المثال، عن طريق المطالبة بما يلي:

- امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.
- اختبار عمل تطبيق تقنية المعلومات وأمنه.
- تضمين وثائق معينة في ملف المراجعة.

٦٨أ. قد يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان استخدام تطبيق تقنية المعلومات في ارتباط المراجعة مناسباً في سياق الارتباط، وفي طريقة استخدام التطبيق في حال ما إذا كان مناسباً. وتشمل العوامل التي قد تتم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، التي لم يعتمد عليها المكتب للاستخدام على وجه التحديد، مناسباً للاستخدام في ارتباط المراجعة ما إذا كان:

- استخدام تطبيق تقنية المعلومات وأمنه يلتزم بسياسات أو إجراءات المكتب.
- تطبيق تقنية المعلومات يعمل على النحو المنشود.
- العاملون يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.

الموارد الفكرية

٦٩أ. تشمل الموارد الفكرية، على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو الأدوات التطبيقية أو الأدلة الإرشادية لأعمال المراجعة أو البرامج النمذجية أو القوالب أو قوائم التحقق أو النماذج.

٧٠أ. قد يؤدي استخدام الموارد الفكرية في ارتباط المراجعة إلى تيسير التطبيق والفهم المتسق للمعايير المهنية، والأنظمة واللوائح، وسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ولهذا الغرض، قد يتعين على فريق الارتباط، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، استخدام منهجية المراجعة الخاصة بالمكتب واستخدام أدوات وإرشادات محددة. وقد ينظر فريق الارتباط أيضاً فيما إذا كان من المناسب والملائم استخدام موارد فكرية أخرى بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه، على سبيل المثال، استخدام منهجية خاصة بإحدى الصناعات أو ما يتعلق بها من أدلة إرشادية وأدوات مساعدة للتنفيذ.

الموارد الكافية والمناسبة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥)

٧١أ. عند التحقق مما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، قد يعتمد الشريك المسؤول عن الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة (بما فيها الموارد) الموضحة في الفقرة ٦٨. وعلى سبيل المثال، بناءً على المعلومات التي قام المكتب بنقلها، قد يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط الاعتماد على برامج المكتب التقنية الخاصة بالتطوير والتنفيذ والصيانة عند استخدام التقنيات المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة.

كفاءات وقدرات فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

٧٢أ. عند التحقق من امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان أموراً تتعلق بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة في مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.
- الخبرة في تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الأدوات أو الأساليب الآلية التي سيستخدمها فريق الارتباط عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي تعمل فيها المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- القدرة على ممارسة نزعة الشك المهني والحكم المهني.
- فهم سياسات أو إجراءات المكتب.

٧٣أ. لا يُعد المراجعون الداخليون والخبراء الخارجيون الذين يستعين بهم المراجع أعضاء في فريق الارتباط. ويشتمل معيار المراجعة (٦١٠) ٣٧ ومعيار المراجعة (٦٢٠) ٣٨ على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بتقييم كفاءات وقدرات المراجعين الداخليين والخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع، على الترتيب.

إدارة المشروعات

٧٤أ. عندما يضم فريق الارتباط العديد من الأعضاء، على سبيل المثال أثناء مراجعة المنشآت الكبيرة أو المعقدة، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإشراك فرد يحظى بمهارات أو معارف متخصصة في إدارة المشروعات، ويدعمه بموارد المكتب التقنية والفكرية المناسبة. وفي المقابل، في ارتباطات مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء في فريق الارتباط، قد يتولى مهام إدارة المشروعات عضو في فريق الارتباط من خلال وسائل أقل رسمية.

٧٥أ. قد تدعم الأساليب والأدوات الخاصة بإدارة المشروعات فريق الارتباط في إدارة جودة ارتباط المراجعة، على سبيل المثال عن طريق:

- زيادة قدرة فريق الارتباط على ممارسة نزعة الشك المهني من خلال التخفيف من قيود الميزانية أو الوقت التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني؛ أو
- تيسير تنفيذ أعمال المراجعة في الوقت المحدد لإدارة قيود الوقت بفاعلية في نهاية آلية المراجعة عند احتمال ظهور المزيد من الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ أو
- متابعة التقدم في المراجعة مقارنة بخطة المراجعة،^{٣٩} بما في ذلك إنجاز المراحل الرئيسية، مما قد يساعد فريق الارتباط في التعرف بشكل استباقي على ضرورة إجراء تعديلات في الوقت المناسب على خطة المراجعة والموارد التي تم تخصيصها؛ أو
- تيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال، تنسيق الترتيبات مع مراجعي المكونات والخبراء الذين يستعين بهم المراجع.

عدم كفاية الموارد أو عدم مناسبتها (راجع: الفقرة ٢٧)

٧٦أ. يتناول معيار إدارة الجودة (١) التزام المكتب بالجودة من خلال ثقافته المنتشرة عبر المكتب، مما يقرّ ويعزز دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، وأهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب. ويتناول معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤوليات المكتب عن التخطيط لاحتياجاته من الموارد، والحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. ولكن، في ظروف معينة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي هذه الظروف، لا تغلب هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن

٣٧ معيار المراجعة (٦١٠)، الفقرة ١٥

٣٨ معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرة ٩

٣٩ معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩

الارتباط بشأن تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات، بما في ذلك مسؤوليته عن التحقق من أن الموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها كافية ومناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

٧٧أ. يُعد تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لما إذا كانت هناك حاجة لتوفير موارد إضافية على مستوى الارتباط أمراً يخضع للحكم المهني ويتأثر ذلك بمتطلبات هذا المعيار وبطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ١١، فقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط في ظروف معينة عدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد، ويشمل ذلك عدم كفاية موارد معينة تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي تلك الظروف، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك نقل تلك المعلومات إلى الأفراد المعنيين وفقاً للفقرة ٢٧ والفقرة ٣٩ (ج). وعلى سبيل المثال، في حالة عدم احتواء أحد برامج المراجعة الإلكترونية، التي قام المكتب بتوفيرها، على إجراءات المراجعة الجديدة أو المعدلة فيما يخص اللوائح الصادرة حديثاً بشأن إحدى الصناعات، فإن نقل تلك المعلومة في الوقت المناسب إلى المكتب يمكّنه من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث البرنامج وإعادة إصداره على الفور أو توفير مورد بديل يمكّن فريق الارتباط من الالتزام باللوائح الجديدة أثناء تنفيذ ارتباط المراجعة.

٧٨أ. إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها غير كافية أو غير مناسبة في ظل ظروف الارتباط ولم يتم توفير موارد إضافية أو بديلة، فقد تشمل التصرفات المناسبة:

- تغيير المنهج المخطط له فيما يخص طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص (انظر أيضاً الفقرة ٩٤).
- مناقشة تمديد المواعيد النهائية لإعداد التقارير مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب لحل الاختلاف في الآراء في حالة عدم حصول الشريك المسؤول عن الارتباط على الموارد اللازمة لارتباط المراجعة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب للانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات ٢٥-٢٨)

٧٩أ. في القطاع العام، قد تكون المهارات المتخصصة ضرورية للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشمل هذه المهارات فهم الترتيبات المنطبقة لإعداد التقارير، بما في ذلك رفع التقارير إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى جهة حاكمية أخرى أو إعداد التقارير التي تخدم المصلحة العامة. وقد يشمل النطاق الأوسع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء.

تنفيذ الارتباط

التدرج (راجع: الفقرة ٢٩)

٨٠أ. عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط إسناد مهام التوجيه والإشراف والفحص إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع ذلك، وفي إطار المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط ضمان تنفيذ الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص وفقاً للفقرة ٣٠. وفي هذه الظروف، قد يقوم العاملون أو أعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعو المكونات، بتوفير معلومات للشريك المسؤول عن الارتباط لتمكينه من التحقق من الأمور التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

٨١أ. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتعين على المكتب تحديد هدف للجودة يتناول طبيعة وتوقيت ومدى توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص أعمالها. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً التخطيط لهذا التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذه، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.

٨٢أ. يُعد توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحص عمله من الاستجابات على مستوى المكتب التي يتم تطبيقها على مستوى الارتباطات، ويمكن للشريك المسؤول عن الارتباط زيادة تكييف هذه الاستجابات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما عند إدارة جودة ارتباط المراجعة. وبناءً عليه،

سيختلف منهج التوجيه والإشراف والفحص من كل ارتباط لآخر، أخذاً بعين الاعتبار طبيعة الارتباط وظروفه. وسيشتمل المنهج عادةً على مزيج من سياسات أو إجراءات المكتب والاستجابات الخاصة بكل ارتباط.

٨٣أ. يوفر المنهج الخاص بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم الدعم للشريك المسؤول عن الارتباط في الوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وفي استنتاجه لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ٤٠.

٨٤أ. تتيح المناقشات والاتصالات الدائمة بين أعضاء فريق الارتباط لأعضاء الفريق الأقل خبرة طرح الأسئلة على أعضاء الفريق الأكثر خبرة (بما في ذلك على الشريك المسؤول عن الارتباط) في الوقت المناسب وتمكين من تنفيذ التوجيه والإشراف والفحص بفاعلية وفقاً للفقرة ٣٠.

التوجيه

٨٥أ. قد يشتمل توجيه فريق الارتباط على إحاطة أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، مثل:

- المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات من خلال سلوكياتهم واتصالاتهم وتصرفاتهم الشخصية.
- التحلي بعقلية متسائلة والإلمام بالتحيزات غير المقصودة أو المقصودة للمراجعين أثناء ممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها (انظر الفقرة ٣٦أ).
- الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- مسؤوليات كل شريك عند مشاركة أكثر من شريك واحد في ارتباط المراجعة.
- مسؤوليات كل عضو في فريق الارتباط عن تنفيذ إجراءات المراجعة ومسؤوليات الأعضاء الأكثر خبرة عن توجيه الأعضاء الأقل خبرة والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- فهم أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه والتعليمات التفصيلية بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخطط لها المنصوص عليه في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- مواجهة التهديدات التي تمس تحقيق الجودة، والاستجابات المتوقعة من فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، لا ينبغي أن تؤدي القيود على الميزانية أو القيود على الموارد إلى قيام أعضاء فريق الارتباط بتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها أو عدم تنفيذها.

الإشراف

٨٦أ. قد يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في ارتباط المراجعة، ويشمل ذلك متابعة ما يلي:
 - التقدم المحرز مقارنة بخطة المراجعة؛
 - ما إذا كان قد تم تحقيق الهدف من العمل الذي تم تنفيذه؛
 - الكفاية الدائمة للموارد التي تم تخصيصها.
- اتخاذ التصرف المناسب لمواجهة القضايا التي تنشأ أثناء الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، إعادة إسناد إجراءات المراجعة المخطط لها إلى أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عندما تكون القضايا أكثر تعقيداً مما كان متوقعاً في البداية.
- تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء ارتباط المراجعة.
- تقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل لمساعدة أعضاء فريق الارتباط في تنمية المهارات أو الكفاءات.
- توفير بيئة تتيح لأعضاء فريق الارتباط طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

الفحص

٨٧أ. يوفر فحص عمل فريق الارتباط الدعم لاستنتاج الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

٨٨١. يتألف فحص عمل فريق الارتباط من النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان:

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

٨٩١. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على متطلبات خاصة بشأن ما يلي:

- طبيعة توثيق أعمال المراجعة، وتوقيته ومدى فحصه؛
- مختلف أنواع الفحص التي قد تكون مناسبة في المواقف المختلفة (على سبيل المثال، فحص كل ورقة من أوراق العمل أو أوراق عمل مختارة)؛
- من يلزم تحديدهم من بين أعضاء فريق الارتباط لتنفيذ مختلف أنواع الفحص.

فحص الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرات ٣٠-٣٤)

٩٠١. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، يوثق الشريك المسؤول عن الارتباط تاريخ الفحص ومداه.^{٤٠}

٩١١. يمكن فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لتوثيق أعمال المراجعة، أولاً بأول خلال المراحل المناسبة طوال ارتباط المراجعة، من حل الأمور المهمة على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله. ولا يلزم أن يفحص الشريك المسؤول عن الارتباط جميع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة.

٩٢١. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المبني عند التعرف على مجالات الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط. وقد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أموراً معينة يشيع التوقع بأنها تمثل أحكاماً مهمة. وقد تشتمل الأحكام المهمة فيما يتعلق بارتباط المراجعة على أمور تتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وأمر تتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط، ومن ذلك على سبيل المثال:

- الأمور التي تتعلق بالتخطيط للارتباط، مثل الأمور التي تتعلق بتحديد الأهمية النسبية.
- تشكيل فريق الارتباط، بما في ذلك:
 - العاملون ذوو الخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة؛
 - الاستعانة بعاملين من مراكز تقديم الخدمات.
- القرار بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، بما في ذلك القرار بإشراك خبير خارجي.
- نظر فريق الارتباط في المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار والاستجابات المقترحة لتلك المعلومات.
- آلية فريق الارتباط لتقييم المخاطر، بما في ذلك المواقف التي تتطلب فيها مراعاة عوامل الخطر الملازم وتقييم الخطر الملازم أحكاماً مهمة من جانب فريق الارتباط.

^{٤٠} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٩(ج)

- نظر فريق الارتباط في العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاحات المتعلقة بها.
 - نتائج الإجراءات التي نفذها فريق الارتباط بشأن المجالات المهمة للارتباط، مثل الاستنتاجات فيما يخص تقديرات محاسبية أو سياسات محاسبية معينة أو اعتبارات معينة تتعلق بالاستمرارية.
 - تقويم فريق الارتباط للعمل الذي نفذه الخبراء والاستنتاجات المستنبطة منه.
 - في حالة مراجعة المجموعات:
 - الاستراتيجية العامة المقترحة لمراجعة المجموعة والخطة المقترحة لمراجعة المجموعة؛
 - القرارات المتعلقة بإشراك مراجعي المكونات، بما في ذلك كيفية توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم؛
 - تقويم العمل الذي نفذه مراجعو المكونات والاستنتاجات المستنبطة منه.
 - كيفية معالجة الأمور التي أثرت على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
 - أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
 - رأي المراجعة المقترح والأمور التي سيتم نقلها في تقرير المراجع، مثل الأمور الرئيسة للمراجعة أو إدراج فقرة بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".
٩٣. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الأمور الأخرى التي سيقوم بفحصها، على سبيل المثال، بناءً على ما يلي:

- طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.
- أعضاء فريق الارتباط الذين قاموا بتنفيذ العمل.
- الأمور التي تتعلق بالمكتشفات الحديثة من عمليات التقصي.
- متطلبات سياسات أو إجراءات المكتب.

الطبيعة والتوقيت والمدى

٩٤. يتعين التخطيط للجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذ تلك الجوانب، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، إضافة إلى المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وعلى سبيل المثال، قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على ما يلي:
- ضرورة أن يخضع العمل المخطط لتنفيذه في تاريخ أولي للتوجيه والإشراف والفحص في نفس وقت تنفيذ الإجراءات وليس في نهاية الفترة، حتى يتسنى اتخاذ أي تصرفات تصحيحية ضرورية في الوقت المناسب.
 - ضرورة فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لأمور معينة وقد يحدد المكتب الظروف أو الارتباطات التي من المتوقع أن يتم فيها فحص تلك الأمور.

التدرج

٩٥. قد يتم تكييف منهج التوجيه والإشراف والفحص بناءً على ما يلي، على سبيل المثال:
- التجارب السابقة لعضو فريق الارتباط مع المنشأة والمجال الذي سيتم مراجعته. وعلى سبيل المثال، إذا كان العمل المتعلق بنظام معلومات المنشأة يقوم بتنفيذه نفس العضو في فريق الارتباط الذي نفذ ذلك العمل في الفترة السابقة ولا توجد تغييرات مهمة في نظام المعلومات، فقد يقل مدى ومعدل توجيه العضو والإشراف عليه ويقل مستوى تفصيل فحص أوراق العمل ذات الصلة.

- مدى تعقيد ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة جعلت ارتباط المراجعة أكثر تعقيداً، فقد يزيد مدى ومعدل توجيه عضو فريق الارتباط والإشراف عليه ويزيد مستوى تفصيل فحص أوراق العمل ذات الصلة.
- مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب ارتفاع خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه زيادة مقابلة في مدى ومعدل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لعملهم.
- كفاءات وقدرات كل عضو من أعضاء فريق الارتباط الذين ينفذون أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يحتاج أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة إلى تعليمات أكثر تفصيلاً وإلى التفاعل معهم بمعدل أعلى أو بطريقة أكثر قرباً أثناء تنفيذ العمل.
- الطريقة المتوقعة لفحص العمل الذي تم تنفيذه. وعلى سبيل المثال، في بعض الظروف، قد لا تكون الفحوصات التي تتم عن بعد فعالة في تقديم التوجيه المطلوب وقد يلزم استكمالها بتفاعلات شخصية.
- هيكل فريق الارتباط ومكان تواجد أعضائه. وعلى سبيل المثال، فإن توجيه الأفراد المتواجدين في مراكز تقديم الخدمات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد:

- يكون أكثر رسمية وهيكلية مما يتم مع أعضاء فريق الارتباط المتواجدين جميعهم في نفس المكان؛ أو
- يستخدم تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط.

٩٦. قد يستدعي التعرف على تغيرات في ظروف الارتباط إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة أو توقيت أو مدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص. وعلى سبيل المثال، في حالة زيادة خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه على مستوى القوائم المالية بسبب حدوث معاملة معقدة، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى تغيير مستوى الفحص المخطط تنفيذه للعمل المتعلق بتلك المعاملة.

٩٧. وفقاً للفقرة ٣٠ (ب)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، إذا أصبح من غير المتاح لأحد أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة المشاركة في الإشراف على فريق الارتباط وفحص عمله، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى زيادة مدى الإشراف على أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة وفحص عملهم.

فحص الاتصالات المرسلة إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية (راجع: الفقرة ٣٤)

٩٨. يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الاتصالات الكتابية التي سيتم فحصها، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات التي تبادلها فريق الارتباط والإدارة في السياق المعتاد للمراجعة.

التشاور (راجع: الفقرة ٣٥)

٩٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وطريقة تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. وقد يكون من المناسب أو الضروري التشاور بشأن ما يلي، على سبيل المثال:

- القضايا المعقدة أو غير المألوفة (مثل القضايا المتعلقة بالتقدير المحاسبي الذي تحيط به درجة عالية من عدم التأكد)؛
- المخاطر المهمة؛
- المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى؛
- القيود التي تفرضها الإدارة؛
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح.

١٠٠. يمكن تحقيق التشاور الفعال في الأمور الفنية والسلوكية المهمة وغيرها، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛

- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

١٠١. قد يكون من المناسب لفريق الارتباط، في سياق سياسات أو إجراءات المكتب، طلب المشورة من خارج المكتب، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيد فريق الارتباط من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب، أو الهيئات المهنية والتنظيمية، أو المنشآت التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات الصلة.

١٠٢. قد تكون الحاجة إلى التشاور خارج فريق الارتباط بشأن أحد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل مؤشراً على أن ذلك الأمر يُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة.^{٤١}

فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦)

١٠٣. يحتوي معيار إدارة الجودة (١) على متطلبات بأن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (٢)، وتتطلب إجراء فحص لجودة أنواع معينة من الارتباطات.^{٤٢} ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

الانتهاء من فحص جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٣٦(د))

١٠٤. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية.^{٤٣} وفي حال انطباق معيار إدارة الجودة (٢) وهذا المعيار على ارتباط المراجعة، فإنهما يتطلبان منع الشريك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه إشعاراً من فاحص جودة الارتباط يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا نقل فاحص جودة الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوفه بشأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط أو أبلغه بعدم مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام فعندئذٍ لا يعد فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه.^{٤٤}

١٠٥. قد يساعد فحص جودة الارتباط، الذي يتم في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، فريق الارتباط في حل الأمور التي يتم إثارتها، على الفور وعلى النحو الذي يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

١٠٦. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال ارتباط المراجعة بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعال لجودة الارتباط في الوقت المناسب. وإضافة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بمناقشة الأمور المهمة مع فاحص جودة الارتباط، فإنه قد يقوم بإسناد المسؤولية عن تنسيق الطلبات التي ترد من فاحص جودة الارتباط إلى عضو آخر في فريق الارتباط.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرتين ٣٧، ٣٨)

١٠٧. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاختلاف في الآراء الذي يحدث داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء وحل هذه الاختلافات.

١٠٨. في بعض الظروف، قد لا يرضى الشريك المسؤول عن الارتباط عن طريقة حل الاختلاف في الرأي. وفي تلك الظروف، قد تشمل التصرفات المناسبة للشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال:

- الحصول على مشورة قانونية؛ أو
- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

^{٤١} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ وأ ١٤

^{٤٢} معيار إدارة الجودة (٢)، "فحوصات جودة الارتباطات"

^{٤٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٤(و)

^{٤٤} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٩

^{٤٥} معيار إدارة الجودة (٢)، الفقرة ٢٦

المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة ٣٩)

١٠٩. ينص معيار إدارة الجودة (١) على متطلبات لآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب أن ينقل إلى فرق الارتباطات المعلومات المتعلقة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.^{٤٦} وقد يستخدم المكتب أيضاً في آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به المعلومات التي يقوم أعضاء فريق الارتباط بتوفيرها، وقد تساعد ممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني أثناء تنفيذ المراجعة أعضاء فريق الارتباط في الانتباه الدائم للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بتلك الآلية.

١١٠. قد تكون المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها ذات صلة بارتباط المراجعة، على سبيل المثال عندما تتعلق بمكتشفات عن ارتباط آخر يقوم بتنفيذه الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرون في فريق الارتباط أو بمكتشفات تم الحصول عليها من الفرع المحلي للمكتب أو عندما تتعلق بنتائج التفتيشات الخاصة بالمراجعات السابقة للمنشأة.

١١١. عند النظر في المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به وكيفية تأثير تلك المعلومات على ارتباط المراجعة، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي قام المكتب بتصميمها وتطبيقها لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وقد يقوم بنقل تلك التصرفات إلى فريق الارتباط إذا كانت ذات صلة بطبيعة الارتباط وظروفه. وقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط أيضاً ما إذا كانت توجد حاجة لاتخاذ تصرفات تصحيحية إضافية على مستوى الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط:

- الحاجة إلى الاستعانة بأحد خبرائه؛ أو
 - الحاجة إلى تعزيز طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص في أحد مجالات المراجعة التي تم التعرف على قصور فيها.
- وفي حالة عدم تأثير القصور الذي تم التعرف عليه على جودة المراجعة (على سبيل المثال، إذا كان يتعلق بمورد تقني لم يقدّم فريق الارتباط باستخدامه) فقد لا توجد حاجة عندئذٍ لاتخاذ أي تصرفات أخرى.
١١٢. لا يشير التعرف على وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً في ظل الظروف القائمة.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها (راجع: الفقرة ٤٠)

١١٣. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول فهم ووفاء فريق الارتباط بمسؤولياته فيما يتصل بالارتباط. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً أن يشمل هدف الجودة على المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها.

١١٤. تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند تناول الفقرة ٤٠ تحديد كيف أن الشريك المسؤول عن الارتباط قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وكيف أن توثيق أعمال المراجعة يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة، على النحو الموضح في الفقرة ١١٨.

١١٥. من أمثلة المؤشرات على احتمال عدم مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بصورة كافية ومناسبة في الارتباط ما يلي:

- عدم قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص عملية التخطيط لارتباط المراجعة، في الوقت المناسب، بما في ذلك فحص تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتصميم الاستجابات لتلك المخاطر.
- الأدلة على أن من أُسندت إليهم المهام أو التصرفات أو الإجراءات لم يتم إحاطتهم على نحو كافٍ بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه، وأنه لم يتم تزويدهم بالتعليمات الأخرى الضرورية والمعلومات ذات الصلة.
- عدم وجود أدلة على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

^{٤٦} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

١١٦. إذا لم توفر مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط الأساس له لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه لن يكون قادراً على التوصل إلى تحديد الأمور التي تتطلبها الفقرة ٤٠. وإضافة إلى مراعاة سياسات أو إجراءات المكتب التي قد تنص على التصرفات الضرورية التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف، تشمل التصرفات المناسبة التي قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط باتخاذها، على سبيل المثال، ما يلي:

- تحديث خطة المراجعة وتغييرها؛ أو
- إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة ومدى الفحص وتعديل ذلك المنهج لزيادة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط؛ أو
- التشاور مع العاملين المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجانب ذي الصلة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التوثيق (راجع: الفقرة ٤١)

١١٧. وفقاً لمعييار المراجعة (٢٣٠)،^{٤٧} فإن توثيق أعمال المراجعة يوفر الأدلة على أن المراجعة تستوفي متطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مبني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المضمّنة في ملف المراجعة.

١١٨. يمكن توثيق تنفيذ متطلبات هذا المعيار، بما في ذلك إثبات مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط وتحديد الأمور الواردة في الفقرة ٤٠، بطرق مختلفة بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. فعلى سبيل المثال:

- يمكن إنجاز التوثيق المتعلق بتوجيه فريق الارتباط من خلال التوقيع بالموافقة على خطة المراجعة وأنشطة إدارة المشروعات؛ أو
 - قد توفر محاضر اجتماعات فريق الارتباط أدلة على وضوح واتساق وفاعلية اتصالات الشريك المسؤول عن الارتباط وتصرفاته الأخرى فيما يتعلق بالثقافة والسلوكيات المأمولة التي تبدي التزام المكتب بالجودة؛ أو
 - قد توفر جداول الأعمال الناتجة عن المناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وعند الاقتضاء، فاحص جودة الارتباط، والتوقيعات بالموافقة ذات العلاقة وسجلات الوقت الذي قضاه الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط، أدلة على مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة وإشرافه على الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛ أو
 - توفر التوقيعات بالموافقة من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أدلة على فحص أوراق العمل.
١١٩. عند التعامل مع الظروف التي قد تفرض مخاطر على تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة، قد يكون من المهم ممارسة نزعة الشك المهني، وتوثيق نظر المراجع في تلك الظروف. وعلى سبيل المثال، إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط (راجع الفقرة ٢٤)، فقد يشتمل التوثيق على توضيحات لكيفية تعامل فريق الارتباط مع تلك الظروف.
١٢٠. يسهم التوثيق، الكامل والمفصل بشكل كافٍ، للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

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

^{٤٧} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٧١

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٢٣٠): توثيق أعمال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية التي تنص على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي:

...

٥. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠)

توثيق أعمال المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٣-٢	طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة
٤	تاريخ السريان
٥	الهدف
٦	التعريفات

المتطلبات

٧	القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب
١٣-٨	توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
١٦-١٤	جمع ملف المراجعة النهائي

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١أ	القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب
٢٠أ-٢أ	توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
٢٤أ-٢١أ	جمع ملف المراجعة النهائي

الملحق: المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية. ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تُحدِّد متطلبات التوثيق الخاصة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

٢. يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة ما يلي:

- (أ) أدلة على الأساس الذي استخدمه المراجع في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع؛^١
 - (ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
٣. يخدم توثيق أعمال المراجعة عدداً من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:
- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
 - مساعدة أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها، وفي أداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).^٢
 - تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
 - الاحتفاظ بسجل للأموال التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
 - التمكين من القيام بفحوصات جودة الارتباطات^٣ والأنواع الأخرى من فحوصات الارتباطات^٤ وأنشطة المتابعة التي ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
 - التمكين من القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المنطبقة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع هو إعداد توثيق يوفر ما يلي:

- (أ) سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لتقرير المراجع؛
- (ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

التعريفات

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

^١ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

^٢ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٩-٣٤

^٣ معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

^٤ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٣٥أ

- (أ) توثيق أعمال المراجعة - سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
- (ب) 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.
- (ج) المراجع الخبير - فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:
- (١) آليات المراجعة؛
- (٢) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛
- (٤) قضايا المراجعة والتقارير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتهي إليه المنشأة.

المتطلبات

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

٧. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة ١١)

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة

٨. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات ٢-٥، ١٦، ١٧)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين ٦، ٧)

(ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات ٨-١١)

٩. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل:

(أ) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة ١٢)

(ب) مَنْ قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَنْ قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه. (راجع: الفقرة ١٣)

١٠. يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة ١٤)

١١. إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق. (راجع: الفقرة ١٥)

الخروج عن متطلب ذي صلة

١٢. إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب ذلك الخروج. (راجع: الفقرتين ١٨، ١٩)

الأمر الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع

١٣. إذا قام المراجع، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو المزيد من إجراءات المراجعة، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة ٢٠٠)

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراجع؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت فحصها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بفحصها.

جمع ملف المراجعة النهائي

١٤. يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)

١٥. بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، لا يجوز للمراجع حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة ٢٣٠)

١٦. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ١٣، عندما يجد 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: (راجع: الفقرة ٢٤٠)

(أ) الأسباب الخاصة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

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

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب (راجع: الفقرة ٧)

١٧. يساعد إعداد التوثيق الكافي والمناسب لأعمال المراجعة في الوقت المناسب على تعزيز جودة المراجعة، كما ييسر ذلك الفحص والتقويم الفعال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراجع. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم في وقت تأدية هذه الأعمال.

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٨)

٢٠. يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها.
- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.

- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

٣أ. قد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك. ومن أمثلة توثيق أعمال المراجعة:

- برامج المراجعة.
- التحليلات.
- المذكرات المتعلقة بالقضايا.
- ملخصات الأمور المهمة.
- خطابات المصادقة والإفادة.
- قوائم التحقق.
- المراسلات (بما في ذلك الرسائل الإلكترونية) فيما يتعلق بالأمور المهمة.

قد يُضمّن المراجع ملخصات أو نسخاً من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، عقود واتفاقيات مهمة ومحددة) كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن توثيق أعمال المراجعة لا يعد بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

٤أ. لا يلزم المراجع أن يضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة المسودات الملغاة من أوراق العمل والقوائم المالية، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

٥أ. لا تمثل التفسيرات الشفهية من جانب المراجع في حد ذاتها دعماً كافياً للعمل الذي قام به المراجع أو للاستنتاجات التي توصل إليها، ولكن قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

توثيق الالتزام بمعايير المراجعة (راجع: الفقرة ٨(أ))

٦أ. من حيث المبدأ، سينتج عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن يكون توثيق أعمال المراجعة كافياً ومناسباً في ظل الظروف القائمة. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ولا تُحدّ متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن عدم وجود متطلب بشأن التوثيق في معيار معين من معايير المراجعة لا يعني أنه لن يتم القيام بأي توثيق نتيجةً للالتزام بذلك المعيار.

٧أ. يوفر توثيق أعمال المراجعة الأدلة على أن المراجعة تستوفي متطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمّنة في ملف المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- وجود خطة مراجعة موثقة بشكل كافٍ تدل على أن المراجع قد خطط لعملية المراجعة.
- وجود خطاب ارتباط موقع في ملف المراجعة، يدل على أن المراجع قد اتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- احتواء تقرير المراجع على رأي متحفظ بالشكل المناسب في القوائم المالية، وإثباته لالتزام المراجع بمتطلب إبداء رأي متحفظ في ظل الظروف المحددة في معايير المراجعة.
- فيما يتعلق بالمتطلبات التي تنطبق عموماً أثناء المراجعة، قد توجد عدة طرق يمكن من خلالها إظهار الالتزام بهذه المتطلبات في ملف المراجعة:

○ على سبيل المثال، قد لا توجد طريقة وحيدة يمكن من خلالها توثيق نزعة الشك المهني للمراجع. ولكن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة. ومثال ذلك، توثيق كيفية تقويم المراجع للأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين الاستنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء.

○ وعلى نحو مماثل، فإن تحمّل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحص عمله^٥ قد يتم إثباته بعدة طرق ضمن توثيق أعمال المراجعة. وقد يتضمن ذلك، التوثيق الذي يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بصورة كافية ومناسبة في المراجعة، مثل المشاركة في مناقشات فريق الارتباط.

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع: الفقرة ٨(ج))

٨. يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تؤدي إلى حدوث مخاطر مهمة (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)).^٦
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى (أ) أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، أو (ب) الحاجة إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المراجع لمخاطر التحريف الجوهري واستجابته لهذه المخاطر.
- الظروف التي تسبب للمراجع صعوبة كبيرة في تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى إدخال تعديل في رأي المراجع أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع.

٩. يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال المراجعة وتقويم النتائج، من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال المراجعة. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة، على تفسير استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك من ينفذون عمليات المراجعة اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة (على سبيل المثال، عند إجراء فحص بأثر رجعي للتقديرات المحاسبية).

١٠. من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقاً للفقرة ٨، إعداد توثيق لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني، متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراجع، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهماً في سياق ارتباط معين.
- أساس استنتاج المراجع بشأن مدى معقولية المجالات التي انطوت على اجتهادات غير موضوعية من جانب الإدارة.
- أساس تقويم المراجع لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَفَة.
- أساس استنتاجات المراجع بشأن مدى موثوقية أحد المستندات عند القيام بأعمال تحريرية إضافية (مثل الاستعانة المناسبة بخبير أو الاستخدام المناسب لإجراءات طلب المصادقة) استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن ذلك المستند قد لا يكون موثقاً.
- تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها، وذلك في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١).^٧

^٥ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩

^٦ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(ل)

^٧ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

١١١. قد يرى المراجع أنه من المفيد إعداد ملخص (يُسمى أحياناً بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال المراجعة، يصف فيه الأمور المهمة المحددة أثناء المراجعة وكيفية التعامل معها، أو يُضمّن فيه إحالات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من وثائق أعمال المراجعة التي توفر مثل هذه المعلومات. وقد يسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقصى تمتاز بالكفاءة والفاعلية لتوثيق أعمال المراجعة، خاصةً في عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد إعداد مثل هذا الملخص في مراعاة المراجع للأمور المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضاً في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معيّن من معايير المراجعة ذات الصلة لم يتمكن المراجع من تحقيقه، مما قد يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

تحديد بنود أو أمور معينة تم اختبارها وتحديد المعدّ والفاحص (راجع: الفقرة ٩)

١٢١. يخدم تسجيل الخصائص المميزة عدة أغراض. فعلى سبيل المثال، يمكن ذلك فريق الارتباط من تحمل المسؤولية عن عمله، ويسهل التحقق من الاستثناءات أو أوجه عدم الاتساق. وتختلف الخصائص المميزة تبعاً لطبيعة إجراء المراجعة والبند أو الأمر الخاضع للاختبار. فعلى سبيل المثال:

- لاختبار تفصيلي لأوامر الشراء الصادرة من المنشأة، قد يقوم المراجع بتحديد المستندات التي سيتم اختبارها حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء الفريدة.
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختبار أو فحص جميع البنود التي تتجاوز مبلغاً معيناً في مجتمع عينة ما، قد يسجل المراجع نطاق الإجراء ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع القيود التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختياراً منهجياً لعينة من مجتمع عينة يتألف من مستندات، قد يحدد المراجع المستندات المختارة بتسجيل مصدرها ونقطة البداية والفترات الفاصلة بين كل عينة وأخرى (على سبيل المثال، عينة منهجية من تقارير الشحن، يتم اختيارها من سجل الشحن للفترة من ١ أبريل حتى ٣٠ سبتمبر، مع تحديد نقطة البداية بالتقرير رقم ١٢٣٤٥، ثم يتم اختيار تقرير بعد كل ١٢٥ تقريراً).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من عاملين محددين في المنشأة، قد يسجل المراجع تواريخ الاستفسارات وأسماء العاملين ووظائفهم.
- لأحد إجراءات الملاحظة، قد يسجل المراجع الآلية أو الأمر الخاضع للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

١٣١. يحتوي معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات بشأن فحص توثيق أعمال المراجعة^٨. ولا يعني متطلب توثيق من قام بفحص أعمال المراجعة التي تم تنفيذها ضرورة أن تحتوي كل ورقة من أوراق العمل على أدلة تثبت فحصها، ولكنه يعني توثيق ما تم فحصه من أعمال المراجعة، والشخص الذي قام بفحص تلك الأعمال، وتوقيت الفحص.

توثيق مناقشات الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (راجع: الفقرة ١٠)

١٤١. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدها المراجع، ولكنه قد يشمل سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المراجع. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المراجع معهم أموراً مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية التعامل مع أوجه عدم الاتساق (راجع: الفقرة ١١)

١٥١. إن متطلب توثيق كيفية تعامل المراجع مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني ضمناً أن المراجع يحتاج إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣٤

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٨)

١٦أ. بصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الأصغر أقل اتساعاً منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ الشريك المسؤول عن الارتباط لجميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل أموراً ربما كان من الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق الارتباط أو توجيههم إليها أو لتوفير أدلة على الفحص الذي أجراه أعضاء آخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يلزم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يلتزم بالمتطلب الرئيسي للفقرة ٨ 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.

١٧أ. عند القيام بتوثيق أعمال المراجعة، قد يجد مراجع المنشأة الأصغر أنه من المفيد والأكثر تسجيلاً مختلف جوانب المراجعة معاً في مستند واحد، مع إضافة إحالات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معاً عند مراجعة منشأة أصغر، فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، والأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)،^٩ والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع: الفقرة ١٢)

١٨أ. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثم تحقيق الأهداف العامة للمراجع. وبناءً على ذلك، ففي غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف المراجعة.

١٩أ. ينطبق متطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يُعد المتطلب غير ذي صلة^{١٠} إلا في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة (على سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠) صلة بالمنشأة)؛ أو

(ب) إذا كان المتطلب مشروطاً والشرط غير متحقق (على سبيل المثال، متطلب تعديل رأي المراجع عند العجز عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم).

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٣)

٢٠أ. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع بعد تاريخ تقرير المراجع، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لربما أدت إلى تعديل القوائم المالية أو قيام المراجع بتعديل الرأي في تقريره.^{١١} ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمسؤوليات الفحص المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).^{١٢}

جمع ملف المراجعة النهائي (راجع: الفقرات ١٤-١٦)

٢١أ. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالملكات هدفًا للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقارير الارتباطات.^{١٤} والحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.^{١٥}

^٩ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

^{١٠} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٢

^{١١} معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

^{١٢} معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

^{١٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣٤

^{١٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١ (و)

^{١٥} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٨٣

٢٢١. يعد جمع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجع عملية إدارية لا تشتمل على تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المراجعة أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير المراجع.

٢٣١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالمكاتب 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.^{١٦} 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.^{١٧، (*)}

٢٤١. من أمثلة الظروف التي قد يجد فيها المراجع ضرورة لتعديل التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد، بعد الانتهاء من عملية جمع ملف المراجعة النهائي، هو الحاجة إلى توضيح التوثيق القائم لأعمال المراجعة بسبب ملاحظات تم استلامها خلال أنشطة المتابعة أو التقصيات الخارجية.

^{١٦} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

^{١٧} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٨٥

* تنص المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ... ٥. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

الملحق

(راجع: الفقرة ١)

المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط/رتباطات المراجعة"، الفقرات ١٠-١٢
- معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤١
- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٤٥-٤٨
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٠
- معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالملكفين بالحوكمة"، الفقرة ٢٤
- معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"، الفقرات ٢٨-٣٠
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١٥
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٩
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٨
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٩
- معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٣٦ و ٣٧
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٥

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معياري المراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٤٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٣-٢	 خصائص الغش
٩-٤	 المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
١٠	 تاريخ السريان
١١	 الأهداف
١٢	 التعريفات

المتطلبات

١٥-١٣	 نزعة الشك المهني
١٦	 المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط
٢٥-١٧	 إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٢٨-٢٦	 التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها
٣٤-٢٩	 الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها
٣٨-٣٥	 تقويم أدلة المراجعة
٣٩	 عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط
٤٠	 الإفادات المكتوبة
٤٣-٤١	 البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة
٤٤	 التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة
٤٨-٤٥	 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٥أ-١أ	 خصائص الغش
٧أ-٦أ	 المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
١٠أ-٨أ	 نزعة الشك المهني
١٢أ-١١أ	 المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

٢٨١-١٣١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٣٣١-٢٩١	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها
٤٩١-٣٤١	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التى تم تقييمها
٥٤١-٥٠١	تقويم أدلة المراجعة
٥٨١-٥٥١	عدم قدرة المراجع على الاستمرار فى الارتباط
٦٠١-٥٩١	الإفادات المكتوبة
٦٦١-٦١١	البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة
٦٩١-٦٧١	التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة
	الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش

الملحق الثانى: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التى تم تقييمها

الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التى تشير إلى إمكانية حدوث غش

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٢ فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

خصائص الغش

٢. يمكن أن تنشأ التحريفات في القوائم المالية إما بسبب الغش أو الخطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.
٣. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة التي يُعنى بها المراجع: التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشتبّه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوثه، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرات ١٠-٧١)

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

٤. تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كلٍّ من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، مما قد يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة. ويشتمل إشراف المكلفين بالحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية التقرير المالي، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيّتها.

مسؤوليات المراجع

٥. يُعدّ المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. 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 لمعايير المراجعة.^٣
٦. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،^٤ فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة تكتسب أهمية خاصة في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعدّ خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على خطط متطورة ومُعدّ لها بعناية لإخفاء الغش مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل المعاملات، أو التضليل المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما يقترن الإخفاء بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يدفع المراجع إلى الاعتقاد بأن أدلة المراجعة مقنعة رغم أنها، في حقيقة الأمر، زائفة. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل مثل براعة مرتكب الغش، ومعدل تكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطون في الغش. ورغم أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، فإنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم المهني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.
٧. وعلاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يُمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

^٣ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٦١ و٥٧٠

^٤ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥٦١

أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز أدوات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

٨. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المبني طوال المراجعة، ومراعاة احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وإدراك حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع: الفقرة ٦١)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجاباتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

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

(أ) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على احتيال للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

١٣. وفقاً لمعييار المراجعة (٢٠٠)،^٥ يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرتين ٨، ٩١)
١٤. ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو إلى الاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلم بصحة السجلات والوثائق. ولكن إذا تبينت 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. (راجع: الفقرة ١٠١)
١٥. يجب على المراجع التحري عن أوجه عدم الاتساق عند وجودها في ردود الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

١٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات.^٦ ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواقع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢١)

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٧. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٨-٢٥ للحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الآخرون داخل المنشأة

١٨. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عمّا يلي:
- (أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومداها ومعدل تكرارها؛ (راجع: الفقرتين ١٣١، ١٤١)
- (ب) آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة من مخاطر الغش قامت الإدارة بالتعرف عليها أو تم لفت نظرها إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة ١٥١)
- (ج) تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛
- (د) تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
١٩. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات ١٦١-١٨١)
٢٠. بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراجع الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع: الفقرة ١٩١)

^٥ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥^٦ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ١٧ و ١٨

المكلفون بالحوكمة

٢١. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،^٧ يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم لأدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. (راجع: الفقرات ٢٠١-٢٢١)

٢٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أرسلت إليها.

العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة المحددة

٢٣. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

٢٤. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة ٢٣١)

تقويم عوامل خطر الغش

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٨١)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

٢٦. وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.^٨

٢٧. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري 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. وتحدد الفقرة ٤٨ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تعرفه على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٩١-٣١١)

٢٨. يجب على المراجع أن يتعامل مع مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة التي بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يتم بذلك بالفعل، يجب عليه التعرف على أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، التي تواجه تلك المخاطر، وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.^٩ (راجع: الفقرتين ٣٢١، ٣٣١)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

الاستجابات العامة

٢٩. وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.^{١٠} (راجع: الفقرة ٣٤١)

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^٨ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٨

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(ب) و(١) و(د)

^{١٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

٣٠. عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

- (أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُؤكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط: (راجع: الفقرتين ٣٥١، ٣٦١)
- (ب) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛
- (ج) إدخال عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٧١)

إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات

٣١. وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. ١١ (راجع: الفقرات ٣٨١-٤١١)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٣٢. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية. وعلى 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 جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

٣٣. بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

- (أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراجع القيام بما يلي:

(١) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

(٢) اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛

(٣) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة. (راجع: الفقرات ٤٢١-٤٥١)

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:

(١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المضمّنة في القوائم المالية، حتى وإن كانت كل منها على حدة معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛

(٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة المنعكس أثرها في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)

(ج) فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المرور التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المرور) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة ٤٩١)

١١ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

٣٤. لتحقيق الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات التي تم تنفيذها لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٣).

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥٠)

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنقّذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متّسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرة ٥١)

٣٦. عندما يحدد المراجع تحريفاً، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يُعدّ مؤشراً على وجود غش. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً. (راجع: الفقرة ٥٢)

٣٧. إذا تعرف المراجع على تحريف، سواء كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف هو نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: الفقرة ٥٣)

٣٨. 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. (راجع: الفقرة ٥٤)

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

٣٩. إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

- (أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛
- (ب) النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛
- (ج) في حالة انسحابه:

- (١) مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعت له للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛
- (٢) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات ٥٥أ-٥٨أ)

الإفادات المكتوبة

٤٠. يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال من المكلفين بالحوكمة، بأنهم:

- (أ) يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛
- (ب) أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش؛
- (ج) أفصحوا للمراجع عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:

- (١) الإدارة؛ أو
- (٢) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(٣) أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(د) أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتببه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ٥٩١، ٦٠١)

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤١. 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 حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٦١١، ٦٢١)

٤٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:

(أ) الإدارة؛ أو

(ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

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

فيجب على المراجع الإبلاغ عن هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المكلفين بالحوكمة. وفي حالة اشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرات ٦١١، ٦٣١-٦٥١)

٤٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى تتعلق بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٦١١، ٦٦١)

التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة

٤٤. في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات ٦٧١-٦٩١)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٤٥. يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة،^{١٢} فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{١٣} ما يلي:

(أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛

(ب) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛

(ج) أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها.

٤٦. يجب على المراجع أن يضمن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠):^{١٤}

^{١٢} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦١

^{١٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٨

^{١٤} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛

(ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

٤٧. يجب على المراجع أن يُضْمِنَ في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحكومة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

٤٨. إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضْمِنَ في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع: الفقرة ٣)

١٩. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة للقيام بذلك، وشكل من أشكال التبرير المنطقي للفعل. فعلى سبيل المثال:

- قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصةً إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.
- تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.
- قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الشرفاء قد يرتكبون الغش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابه.

٢٠. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتسبب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش عن طريق التحريف الجوهري في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل جوهري رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

٣١. قد ينتج التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أُعدت على أساسها القوائم المالية.
- الإفادات المضللة في القوائم المالية، أو التعمد في إغفال ذكر أحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى في القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

٤٩. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية. وقد يتم ارتكاب الغش عن طريق تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة باستخدام أساليب كالقيام عن عمد بما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصةً في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأخير إثباتها.
- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.
- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الدخول في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المعتادة.

٥٠. يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، ويرتكبه الموظفون في الغالب بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويُمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:

- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات مستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكية خاصة).
- سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات /المراجع (راجع: الفقرة ٩)

٦٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات.^(*) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بين المراجعين داخل فريق الارتباط، أو المراجعين الآخرين الذين يتولون تنفيذ أعمالاً في منشآت المجموعة أو وحدات عملها لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.^{١٥}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٧٠. 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 التكليف الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، فقد لا تقتصر مسؤوليات

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

^{١٥} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١٦/٣٦٠ - ١٨/٣٦٠ ت ١ من الميثاق الدولي.

المراجع في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهي (راجع: الفقرات ١٣-١٥)

٨. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهي التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توجي بوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة المطبقة، إن وجدت، على إعداد تلك المعلومات وصونها. ونظراً لخصائص الغش، فإن نزعة الشك المهي للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

٩. رغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهي تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

١٠. نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراجع غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات.^{١٦} ولكن إذا تبيّن للمراجع حالات أثناء المراجعة دعت إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦)

١١. إن مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش مع فريق الارتباط:

- تمنح أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرى بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تُمكن المراجع من النظر في الاستجابة المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراجع بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق الارتباط، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراجع بشأن حدوث غش.

١٢. قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق الارتباط حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة بها للتحريف الجوهرى بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يُمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاء هذا الغش، وكيف يُمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدارة الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.
- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصّل عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكّن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.

^{١٦} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥٢١

- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.
- النظر في أي تغييرات غير معتادة وغير مبررة، نمت إلى علم فريق الارتباط، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراجع بوجود غش.
- النظر في خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش (راجع: الفقرة ١٨ (أ))

١٣أ. تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناءً عليه، فإنه من المناسب للمراجع أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش وأدوات الرقابة المطبقة لمنعها واكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراجع لبينة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٤أ. قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصة المنشآت الأصغر، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

١٥أ. في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وربما تكون الإدارة قد حددت أيضاً مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٩)

١٦أ. قد توفر استفسارات المراجع من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثم، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراجع بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

١٧أ. ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المعتادة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.

- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.
 - الشخص أو الأشخاص المكلفون بالتعامل مع المزاعم المتعلقة بالغش.
- ١٨أ. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقويم تلك الردود مع التحلي بنزعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٠)

١٩أ. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعييار المراجعة (٦١٠) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة للمراجعة الداخلية.^{١٧} وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراجع عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضي لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢١)

٢٠أ. يشرف المكلفون بالحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المكلفون بالحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش وأدوات الرقابة التي تواجه تلك المخاطر. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.^{١٨}

٢١أ. قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة رؤية متعمقة بشأن قابلية تعرض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٢أ. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتوقع عادةً أن يقوم المراجع بأي إجراء، نظراً لعدم وجود إشراف منفصل عن الإدارة.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٤)

٢٣أ. بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بشأن المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء آليات المراجع لقبول العلاقة مع العملاء والحفاظ على تلك العلاقات، والخبرة المكتسبة من تنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

تقويم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة ٢٥)

٢٤أ. قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراجع التعرف على أحداث أو حالات تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يولّد ضغوطاً لارتكاب الغش؛

^{١٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ١٤ (أ) و ٢٤ (ب)، ومعييار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

^{١٨} يناقش معيار المراجعة (٢٦٠)، في الفقرات ١١-٨، مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراجع عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير مُحدد بشكل جيد.

- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يولّد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

٢٥أ. ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. وقد يكون بعض هذه العوامل حاضراً في المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر للتحريف الجوهري. وبناءً عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

٢٦أ. يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

- الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش؛
- الفرص المتصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد تتعلق عوامل خطر الغش بالدوافع أو الضغوط أو الفرص التي تنشأ عن حالات تخلق قابلية للتعرض للتحريف، قبل النظر في أدوات الرقابة. وتُعد عوامل خطر الغش، التي من بينها التحيز المتعمد من جانب الإدارة، عوامل للخطر الملازم طالما أنها تؤثر على الخطر الملازم.^{١٩} وقد تتعلق عوامل خطر الغش أيضاً بالظروف التي توفر الفرصة لارتكاب الغش ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو التي قد تؤثر على الموقف السلوكي للإدارة أو قدرتها على تبرير التصرفات التي تنطوي على غش. وقد تكون عوامل خطر الغش التي تعكس المواقف السلوكية التي تسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش غير قابلة للملاحظة من قبل المراجع. ومع ذلك، فقد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات، على سبيل المثال، من خلال الفهم المطلوب لبيئة الرقابة في المنشأة.^{٢٠} وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها ليست سوى أمثلة لا تمنع من وجود عوامل خطر أخرى.

٢٧أ. إن لحجم المنشأة ومدى تعقدها وخصائص الملكية فيها تأثير كبير على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعال الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة.
- وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٨أ. قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في إبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

^{١٩} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢ (و)

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١

تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة ٢٧)

٢٩أ. ينتج التحريف الجوهرى الذي بسبب التقرير المالى المغشوش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

٣٠أ. قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد على الإدارة ضغوط، أو قد توجد لديها دوافع، لإعداد تقرير مالى مغشوش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالى مقارنةً بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

٣١أ. قد يكون افتراض وجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن وحدة تأجير عقارية واحدة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: الفقرة ٢٨)

٣٢أ. قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها.^{٢١} وعند تحديد أدوات الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية مُحَرَّفة بشكل جوهرى نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعال من حيث التكلفة تطبيق أداة رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

٣٣أ. ولهذا، فمن المهم للمراجع أن يفهم أدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، قد يعلم المراجع على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة عن التعرف على أدوات الرقابة تلك، وتقوم بتصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، مفيدة أيضاً في التعرف على عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهرى بسبب الغش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٢٩)

٣٤أ. يشتمل عادةً تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدرأ زائداً من ممارسة نزع الشك المبنى، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
 - الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.
- كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة ٣٠، والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تحديد العاملين والإشراف عليهم (راجع: الفقرة ٣٠ (أ))

٣٥أ. قد يستجيب المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم التعرف عليها، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.

^{٢١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

٣٦١. يعكس مدى الإشراف تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق الارتباط القائمين بالعمل.

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠ ج))

٣٧١. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- 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.

إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١)

٣٨١. قد تشمل استجابات المراجع لمواجهة مخاطر التحريف جوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
 - قد تصبح الملاحظة أو الفحص المادي لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراجع استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.
 - قد يصمم المراجع إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبيّن للمراجع أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فلربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. وفي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس لمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراجع أنه من الفعال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساس. إذ قد يخلص المراجع إلى أن تنفيذ الاختبارات الأساس في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهرى بسبب الغش. وقد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة نظراً لمخاطر التحريف أو التلاعب المتعمد التي تم تقييمها. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً -على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة أولية^(*)، فيمكن للمراجع أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقويم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

* لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

٣٩١. إذا تعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد يساعد التثبت من سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس التاريخ.

٤٠١. قد يتعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والإقرارات. وقد يشمل ذلك تقويم الأصول، والتقديرية المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل الواجبات المتعلقة بمعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو الالتزامات المتعلقة بإصلاحات بيئية). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة. وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراجع في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

٤١١. يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش، بما في ذلك التقرير المالي المغشوش الناتج عن إثبات الإيرادات، واختلاس الأصول.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

٤٢١. غالباً ما ينطوي التحريف الجوهرى للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.

٤٣١. وبالإضافة إلى ذلك، يُعدّ نظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهرى المرتبطة بالتجاوز غير المناسب لأدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية^{٢٢} إجراءً مهماً لأن أدوات الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث الخطأ غير المتعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المناسب من جانب الأفراد لتلك الآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

٤٤١. عند تحديد واختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الدعم الأساس للبنود المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وتقييمها - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وتقييمها، قد يساعد المراجع في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.
- أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى - إن أدوات الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تحد من مدى الاختبارات الأساس اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- آلية التقرير المالي للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مزيج من أدوات الرقابة اليدوية والآلية. وعلى نحو مماثل، قد تنطوي معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى على استخدام أدوات رقابة يدوية وآلية على السواء. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التقرير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.

^{٢٢} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(٢)

- خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة - غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير معتادة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو (ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثناءها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو أرقام نهائية ثابتة.
- طبيعة الحسابات وتعقيدها - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير معتادة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم مطابقتها، أو (هـ) تحتوي على معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بأحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم التعرف عليها. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.
- قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي - قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لأدوات رقابة بنفس طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تخضع لها قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

٤٥أ. يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة غالباً ما تتم في نهاية فترة التقرير، فإن الفقرة ٣٣(أ)(٢) تتطلب من المراجع اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة ٣٣(أ)(٣) تتطلب من المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٣٣(ب))

٤٦أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج التقرير المالي المغشوش في الغالب عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إما لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها.

٤٧أ. إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراجع في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

٤٨أ. يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي.^{٢٣} ويتم إجراء ذلك الفحص كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات بشأن مدى فاعلية التقديرات المحاسبية السابقة الخاصة بالإدارة، وأدلة مراجعة بشأن ناتج تلك التقديرات، أو إعادة التقدير اللاحق لها عند الاقتضاء، للمساعدة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في الفترة الحالية، وأدلة مراجعة للأمور التي قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراجع للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

٤٩أ. من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، بهدف إعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:

^{٢٣} معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ١٤

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، وعدم وجود توثيق كافٍ.
- تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- عدم قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.
- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرات ٣٥-٣٨)

٥٠ أ. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.^{٢٤} وهذا التقويم هو الأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراجع. وقد يوفر مثل هذا التقويم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش، وعملاً إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٣٥)

٥١ أ. يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهرية بسبب الغش. وتُعد العلاقات غير المعتادة التي تشتمل على إيرادات ودخل في نهاية العام ذات أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير أو في معاملات غير معتادة؛ أو وجود دخل غير متسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

النظر في التحريفات المحددة (راجع: الفقرات ٣٦-٣٨)

٥٢ أ. 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 في موقع معين حتى وإن كان التأثير التراكمي لها ليس جوهرياً، قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

٥٣ أ. تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. 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.

٥٤ أ. يحدد معيار المراجعة (٤٥٠)^{٢٥} ومعيار المراجعة (٧٠٠)^{٢٦} متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط (راجع: الفقرة ٣٩)

- من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير تساؤلات حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:
- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، الذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهري للقوائم المالية؛ أو

^{٢٤} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٥

^{٢٥} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

^{٢٦} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

- اعتبار المراجع أن مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش جوهرى ومنتشر؛ أو
- القلق الكبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

٥٦أ. نظراً لتنوع الظروف التى قد تطرأ، لا يمكن تقديم وصف قاطع للحالات التى يكون من المناسب فيها الانسحاب من الارتباط. ومن العوامل التى تؤثر على استنتاج المراجع فى هذا الشأن، الآثار المترتبة على تورط أحد أعضاء الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر على إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة) والتأثيرات على المراجع بسبب ارتباطه المستمر مع المنشأة.

٥٧أ. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية فى مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية فى بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية فى الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع النظر فى الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما فى ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.^{٢٧}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٥٨أ. فى كثير من الحالات فى القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكلفة الرسمى أو لاعتبارات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٤٠)

٥٩أ. يحدد معيار المراجعة (٥٨٠)^{٢٨} متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فى عملية المراجعة. وبالإضافة إلى إقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقرروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

٦٠أ. نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التى يواجهها المراجعون فى اكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية نتيجة للغش، فمن المهم أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراجع عما يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهرى نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلى أو مشتبه فيه أو مزعوم له تأثير على المنشأة.

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ٤١-٤٣)

٦١أ. فى بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذى تجريه سلطة معنية فى فعل غير قانونى فعلى أو مشتبه فيه، بما فى ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفى هذه الظروف، قد تكون القضايا التى ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

إبلاغ الإدارة (راجع: الفقرة ٤١)

٦٢أ. إذا حصل المراجع على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإدارى المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف فى المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمى للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإدارى المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهنى، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال

^{٢٧} يقدم الميثاق الدولى لسلوك وأداب المهنة، فى الفقرات ٥/٣٢٠ ت-١ ي-٨/٣٢٠، إرشادات بشأن الاتصالات التى يقوم بها المراجع الذى يحل محل مراجع سابق.

^{٢٨} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكل عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

٦٣أ. قد يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان الاتصال سيتم شفاهةً أو كتابةً.^{٢٩} وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً الإبلاغ عنها كتابةً.

٦٤أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب في بعض الحالات الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف جوهري. وبالمثل، فقد يرغب المكلفون بالحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتتحسن آلية الاتصال عندما يتفق المراجع والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.

٦٥أ. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

الأمور الأخرى المتعلقة بالغش (راجع: الفقرة ٤٣)

- ٦٦أ. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:
- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
 - فشل الإدارة في علاج أوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب للغش الذي تم التعرف عليه.
 - تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك بشأن كفاءة الإدارة ونزاهتها.
 - تصرفات الإدارة التي قد تُؤثر عن إعداد تقرير مالي مغشوش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على نظرتهم لأداء المنشأة وربحياتها.
 - المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٤٤)

٦٧أ. يقدم معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)^{٣٠} المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع.

٦٨أ. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٤٤ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

^{٢٩} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٣٨أ

^{٣٠} معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٨٨-٣٤١

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٩. 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.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢٦١)

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراجع، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/التبريرات. ورغم أن عوامل الخطر الآتية تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، فإنها مجرد أمثلة، وبالتالي، 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.

وقد تتعلق عوامل خطر الغش بالدوافع أو الضغوط أو الفرص التي تنشأ عن حالات تخلق قابلية للتعرض للتحريف، قبل النظر في أدوات الرقابة (أي الخطر الملازم). وتُعد هذه العوامل عوامل للخطر الملازم، طالما أنها تؤثر على الخطر الملازم، وقد تكون بسبب تحيز الإدارة. وقد تنشأ عوامل خطر الغش المتعلقة بالفرص أيضاً عن عوامل الخطر الملازم الأخرى التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، قد يخلق التعقيد أو عدم التأكد فرصاً تؤدي إلى قابلية التعرض للتحريف بسبب الغش). وقد تتعلق عوامل خطر الغش المتعلقة بالفرص أيضاً بالظروف ضمن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، مثل القيود أو أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمنشأة التي تخلق تلك الفرص. وقد تنشأ عوامل خطر الغش المتعلقة بالمواقف السلوكية أو التبريرات، بصفة خاصة، عن القيود أو أوجه القصور في بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.

الدوافع/الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب الظروف الاقتصادية أو الظروف الخاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
 - التأثير الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
 - الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواء في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
 - الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزاع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
 - تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
 - النمو السريع أو الربحية غير المعتادة، خاصة إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
 - المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.
- وجود ضغوط مفرطة على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:
- مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.

- الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو بيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.
- القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى لشروط الديون.
- التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشبكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.
- توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:
- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية.^{٣١}
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.
- وجود ضغوط مفرطة على الإدارة أو الموظفين التشغيليين لتحقيق المستهدفات المالية التي وضعها المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو الربحية.

الفرص

- فرص الانخراط في إعداد التقارير المالية المغشوشة التي توفرها طبيعة الصناعة أو العمليات التشغيلية للمنشأة والتي قد تنشأ عمّا يلي:
- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تخضع للمراجعة أو راجعها مكتب آخر.
 - التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
 - الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات التي تعتمد على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية أو يكتنفها عدم التأكد ويصعب تأييدها.
 - المعاملات المهمة أو غير المعتادة أو المعقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".
 - العمليات المهمة التي تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئات عمل وثقافات مختلفة.
 - استخدام وسطاء الأعمال دون مبرر تجاري واضح.
 - الحسابات البنكية المهمة، أو العمليات المهمة التي تتم من خلال المنشآت التابعة أو الفروع، في الملاذات الضريبية دون وجود أي مبرر تجاري واضح.
- عدم فاعلية متابعة أعمال الإدارة نتيجة لما يلي:
- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراءها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
 - الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.
- الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:
- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
 - الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت نظامية أو مسارات سلطة إدارية غير معتادة.

^{٣١} قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحوكمة.

أوجه القصور في الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:

- آلية المتابعة غير الكافية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولي (عندما يتعين تقديم تقارير خارجية).
- عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
- عدم فاعلية النظم المحاسبية ونظم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- الاهتمام المفرط من جانب الإدارة بالحفاظ على سعر سهم المنشأة أو اتجاه أرباحها أو زيادتهما.
- قيام الإدارة بالالتزام أمام المحللين والدائنين والأطراف الثالثة الأخرى بتحقيق توقعات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لتقليل الأرباح المقرر عنها لأسباب تتعلق بالضرائب.
- ضعف القيم الأخلاقية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مغلقة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير طريقة محاسبة تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
 - الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.
 - المطالب غير المعقولة التي تُفرض على المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لالتهاء من المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.
 - القيود التي تُفرض على المراجع، التي تحد بشكل غير مناسب من وصوله إلى الأفراد أو المعلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة.
 - السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

يتم تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول أيضاً طبقاً للأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عند حدوث التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. وعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث التحريفات سواء بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

الدوافع/الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول.

وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- عمليات تسريح الموظفين المستقبلية المعروفة أو المتوقعة.
- التغييرات الحديثة أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.
- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألباسات أو رقائق الحاسب.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.

وقد تؤدي أدوات الرقابة غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. وعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب ما يلي:

- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
- عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
- عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
- عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، عند الشراء).
- عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم إجراء مطابقات كاملة، وفي الوقت المناسب، للأصول.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، تسجيل أرصدة دائنة للبضائع المرتجعة.
- عدم منح إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
- عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظْم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحاجة إلى الحد منها.

- تجاهل أدوات الرقابة على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤١١)

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، فإنها مجرد أمثلة، وبالتالي، فقد لا تكون هي الأنسب أو الضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى الإقرارات

تتنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش اعتماداً على أنواع، أو مزيج، عوامل خطر الغش أو الظروف التي تم التعرف عليها، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفويًا، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير معتادة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المعتادة، وبخاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط الأعمال أو الشهر بالتوقعات التي وضعها المراجع.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراجعين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المُقِيم للتحريف الجوهري بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه المكونات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير فيما يتعلق بأحد بنود القوائم المالية التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، فيتم تنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طريقه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير معقولة، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.
- تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات التي تم تنفيذها في الفترات الأولية.
- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.
- اختبار مدى سلامة السجلات والمعاملات المعدة بمساعدة أجهزة الكمبيوتر.

- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.

استجابات خاصة - التحريف الناتج عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة على الاستجابات لتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب التقرير المالي المغشوش:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الأساس على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع الأعمال خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير معتادة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة ذات صلة في العقود، وبشأن غياب الاتفاقات الجانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن أسس الحسومات أو الفترة التي تنتهي إليها غالباً ما تكون موثقة توثيقاً ضعيفاً. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات الموردين المستقبلية أو الدائمة، والحق في رد المنتج، ومبالغ إعادة البيع المضمونة، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير معتادة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ الإجراءات الأخرى المناسبة الخاصة بالفصل الزمني للمبيعات والمخزون.
- اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقف التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ المزيد من الإجراءات خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالمصفات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.
- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار أدوات الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبنود لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسارات لتشمل أفراداً من خارج الإدارة أو قسم الحسابات للتأكد من قدرة الإدارة ونيتها على تنفيذ الخطط ذات الصلة بوضع التقديرات.

استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول

الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة لخطر التحريف الجوهرى بسبب الغش الذي تم تقييمه فيما يتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم التعرف عليه.

وفيما يلي أمثلة على الاستجابات لتقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الموظفين التي تحتوي على أدلة قليلة أو معدومة على وجود نشاط، مثل غياب تقييمات الأداء.
- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المعتادة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.
- فحص صحة المصروفات الكبيرة وغير المعتادة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى وصحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ٥.٠)

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- المعاملات التي لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو التي تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- الأرصدة أو المعاملات غير المدعومة أو غير المصرح بها.
- التعديلات التي تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية.
- الأدلة على وصول الموظفين للنظم والسجلات بطريقة لا تتسق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- البلاغات أو الشكاوى التي ترد المراجع بشأن مزاعم الغش.

وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:

- المستندات المفقودة.
- المستندات التي يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو رسالة إلكترونية، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- البنود المهمة التي لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- التغييرات غير المعتادة في قائمة المركز المالي، أو التغييرات في الاتجاهات أو في المعدلات أو العلاقات المهمة في القوائم المالية -على سبيل المثال، نمو المبالغ المستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.
- الاستجابات غير المتسقة أو الغامضة أو غير المقبولة من الإدارة أو الموظفين الناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
- التناقضات غير المعتادة بين سجلات المنشأة والردود على طلبات المصادقة.
- ارتفاع أعداد القيود الدائنة والتعديلات الأخرى التي تم إجراؤها في سجلات الحسابات المستحقة التحصيل.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروقات بين الحسابات المستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العمل والحسابات المستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب المخزون أو الأصول المادية بكميات كبيرة.
- عدم توفر أو غياب الأدلة الإلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
- زيادة أو انخفاض عدد الردود على طلبات المصادقة عما هو متوقع.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النظم الرئيسية واختبار تغييرات البرامج وتنفيذها المتعلقة بتغييرات ونشر النظم خلال السنة الحالية.

وجود علاقات إشكالية أو غير معتادة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:

- منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.

- وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة لحل قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
- شكوى الإدارة من طريقة تنفيذ المراجعة، أو ترهيب الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييم المراجع لأدلة المراجعة أو أثناء حل الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- منع المراجع من الوصول لموظفي ومرافق عمليات تقنية المعلومات الرئيسية، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات التشغيلية وتطوير النظم.
- عدم الرغبة في إضافة إقصاحات إلى القوائم المالية أو تنقيح الإقصاحات الواردة فيها حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
- عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح مع انتهاك قواعد السلوك المهني للمنشأة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معياري المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)

مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	تأثير الأنظمة واللوائح
٩-٣	المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح
١٠	تاريخ السريان
١١	الأهداف
١٢	تعريف
	المتطلبات
١٨-١٣	مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح
٢٢-١٩	إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه
٢٩-٢٣	الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه
٣٠	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٨أ-١أ	المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح
١٠أ-٩أ	تعريف
١٦أ-١١أ	مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح
٢٥أ-١٧أ	إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه
٣٤أ-٢٦أ	الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثها
٣٦أ-٣٥أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية. ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المراجع فيها باختبار الالتزام بأنظمة أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

تأثير الأنظمة واللوائح

٢. يختلف تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية اختلافاً كبيراً. وتشكل تلك الأنظمة واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وتؤثر أحكام بعض الأنظمة أو اللوائح تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، حيث تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وتوجد أنظمة أو لوائح أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة أو تفرض الأحكام التي يُسمح في إطارها للمنشأة بممارسة أعمالها لكن دون أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة. وتعمل بعض المنشآت في صناعات تخضع لتنظيم صارم (مثل البنوك والشركات الكيماوية). وتوجد منشآت أخرى لا تخضع إلا للأنظمة واللوائح العديدة التي تتعلق عموماً بالنواحي التشغيلية للعمل (مثل تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية وتكافؤ فرص العمل). وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات ١١-٨١)

٣. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

مسؤولية المراجع

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. إلا أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

٥. يُعدّ المراجع مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ^١. ويأخذ المراجع في حسابه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديته يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة^٢. وفي سياق الأنظمة واللوائح، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- وجود أنظمة ولوائح عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ولا تؤثر عادة على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.
 - احتمال انطواء حالة عدم الالتزام على سلوك يهدف إلى إخفاءها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع.
 - اختصاص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزم.
- وعادةً، كلما ابتعدت حالة عدم الالتزام عن المعاملات والأحداث التي يظهر أثرها في القوائم المالية، قلت احتمالية إدراك المراجع لها أو علمه بها.

٦. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح كما يلي: (راجع: الفقرات ٦٤، ١٢٢، ١٣٤)

^١ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٥

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ٥٦١ و٥٧١

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة^(*) والضريبة ومعاشات التقاعد (انظر الفقرة ١٤)؛ (راجع: الفقرة ١٢٠)؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البيئية)؛ وبالتالي فقد يكون لعدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح تأثير جوهري على القوائم المالية (انظر الفقرة ١٥) (راجع: الفقرة ١٣٠)

٧. في هذا المعيار، تم تحديد متطلبات مختلفة لكل نوع من نوعي الأنظمة واللوائح المذكورين أعلاه. فبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(أ)، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح. وبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(ب)، تقتصر مسؤولية المراجع على اتخاذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد عدم الالتزام بتلك الأنظمة واللوائح الذي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية.

٨. يتطلب هذا المعيار أن يظل المراجع منتبهاً لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة لغرض تكوين رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام. وفي هذا السياق فإنه من المهم الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٠٠)،^٣ مع الأخذ في الحسبان مدى الأنظمة واللوائح التي تؤثر على المنشأة.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية تختلف عن هذا المعيار أو تتجاوزها بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ومثال ذلك: (راجع: الفقرة ٨٠)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة باتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصرف إضافي؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بما يتم تحديده أو الاشتباه فيه من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لمجموعة)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

قد يوفر الالتزام بأية مسؤوليات إضافية المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

^٣ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

تعريف

١٢. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح أدناه:

عدم الالتزام - تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة. (راجع: الفقرتين ٩١، ١٠٠)

المتطلبات

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

١٣. في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٤ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهمٍ عامٍ لما يلي:

(أ) الإطار النظامي والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛

(ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار. (راجع: الفقرة ١١١)

١٤. يجب على المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٢٠)

١٥. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة الآتية للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى، التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية: (راجع: الفقرتين ١٣٠، ١٤٠)

(أ) الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛

(ب) الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.

١٦. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرة ١٥٠)

١٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٦٠)

١٨. في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون المراجع مطالباً بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح خلاف الإجراءات المبينة في الفقرات ١٣-١٧.

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

١٩. عندما يصبح المراجع على دراية بمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين ١٧٠، ١٨٠)

(أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛

(ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٩٠)

٢٠. إذا اشتبه المراجع في وجود عدم التزام، فيجب عليه، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وإذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٩

كافية تؤيد التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ورأى المراجع بحسب حكمه أن عدم الالتزام المشتبه فيه قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، فيجب أن ينظر المراجع في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية. (راجع: الفقرات ٢٠٨-٢٢٠)

٢١. إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على المراجع تقييم التأثير الذي يلحق برأيه بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٢٢. يجب على المراجع أن يُقوِّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٥١)

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير المراجعة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام المراجع فعلاً بالإبلاغ عنها،^٥ إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

٢٤. إذا اعتقد المراجع، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة ٢٣ يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

٢٥. في حال اشتباه المراجع في تورط الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة التالي الأعلى داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس الإشرافي. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان المراجع يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين ٢٦١، ٢٧١)

٢٦. إذا خلص المراجع إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير جوهري على القوائم المالية، وأنه لم ينعكس بصورة كافية في القوائم المالية، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية.^٦

٢٧. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^٧

٢٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيجب على المراجع تقييم تأثير ذلك على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

٢٩. إذا حدد المراجع حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات ٢٨١-٣٤١)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

^٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^٦ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرتان ٧ و ٨

^٧ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٧ و ٩

التوثيق

٣٠. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة^٨ عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين ٣٥١، ٣٦١)

- (أ) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام؛
- (ب) المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم بشأن الأمور المهمة ذات العلاقة بعدم الالتزام، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لذلك الأمر.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات ٩-٣)

١١. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للأنظمة واللوائح. وقد تؤثر الأنظمة واللوائح على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، قد تؤثر وبشكل مباشر على إفصاحات محددة مطلوبة من المنشأة في القوائم المالية، أو قد تفرض إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تحدد أيضاً حقوقاً والتزامات قانونية معينة للمنشأة، يتم إثبات بعضها في قوائمها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأنظمة واللوائح قد تفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام.
٢١. فيما يلي أمثلة لأنواع السياسات والإجراءات التي قد تطبقها المنشأة لمساعدتها في منع حدوث حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح واكتشاف حدوثها:

- متابعة المتطلبات النظامية والتأكد من أن إجراءات التشغيل مصممة للوفاء بهذه المتطلبات.
 - إنشاء وتشغيل نظم رقابة داخلية مناسبة.
 - وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها واتباعها.
 - التأكد من تدريب الموظفين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني والتأكد من فهمهم لها.
 - متابعة الالتزام بقواعد السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه من لا يلتزم بها من الموظفين.
 - تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات النظامية.
 - الاحتفاظ بسجل للأنظمة واللوائح المهمة التي يجب على المنشأة الالتزام بها في إطار الصناعة التي تنتج إليها وسجل للشكاوى.
- وفي المنشآت الأكبر، قد يُضاف إلى هذه السياسات والإجراءات تحديد مسؤوليات مناسبة لما يلي:
- وظيفة المراجعة الداخلية.
 - لجنة المراجعة.
 - وظيفة الالتزام بالأنظمة واللوائح.

مسؤولية المراجع

٣١. قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح تحريف جوهري في القوائم المالية. وقد يؤثر اكتشاف عدم الالتزام، بغض النظر عن أهميته النسبية، على جوانب أخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك على سبيل المثال، نظر المراجع في نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين.

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ١١-٨، وأ٦

٤١. إن الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح هو أمر تختص به المحاكم أو الجهات القضائية الأخرى المعنية، وعادةً ما يكون خارج نطاق الاختصاص المهني للمراجع. وبالرغم من ذلك، فإن تدريب المراجع وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتهي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

٥١. وفقاً لمتطلبات نظامية خاصة، قد يُطلب من المراجع أن يقوم على وجه الخصوص، كجزء من مراجعة القوائم المالية، بالتقرير عما إذا كانت المنشأة ملتزمة بأحكام أنظمة أو لوائح معينة. وفي هذه الظروف، يتعامل معيار المراجعة (٧٠٠) أو معيار المراجعة (٨٠٠) مع كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير المراجع. وعلاوةً على ذلك، ومتى وجدت متطلبات تقرير محددة نظامياً، فقد يكون من الضروري أن تتضمن خطة المراجعة اختبارات مناسبة للالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح.

أنواع الأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٦)

٦١. قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت الأنظمة واللوائح ذات الصلة واقعة ضمن نوعي الأنظمة واللوائح المبينة في الفقرتين ٦(أ) أو ٦(ب). ومن أمثلة الأنظمة واللوائح التي قد تكون مشمولة في النوعين الموضحين في الفقرة ٦، تلك التي تتناول:

- الغش والفساد والرشوة.
- غسل الأموال وتمويل الإرهاب والمتحصلات المتأتية من الجرائم.
- أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.
- المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
- حماية البيانات.
- التزامات ومدفوعات الضرائب والزكاة(*) ومعاشات التقاعد.
- حماية البيئة.
- الصحة والسلامة العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٧١. في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراعاة الأنظمة واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو قد تمتد إلى جوانب أخرى من عمليات المنشأة.

المسؤوليات الإضافية المحددة بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة (راجع: الفقرة ٩)

٨١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات. (*) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بين المراجعين داخل فريق الارتباط، أو المراجعين الآخرين الذين يتولون تنفيذ أعمالاً في منشآت المجموعة أو وحدات عملها لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة. ١١

^٩ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

^{١٠} معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ١١

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

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

^{١١} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١٦/٣٦٠ - ١٨/٣٦٠ ت ١ من الميثاق الدولي.

تعريف (راجع: الفقرة ١٢)

- ٩أ. تشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المعاملات التي ترميها المنشأة أو التي يرميها باسمها أو بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.
- ١٠أ. يشمل عدم الالتزام أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في الحالات التي يقبل فيها شخص في مركز إداري كبير، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة، وفي مقابل ذلك يضمن تعيين المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

التوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة ١٣)

- ١١أ. للتوصل إلى فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، فقد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بما يلي:
- استخدام فهمه الحالي لعوامل الصناعة التي تنتهي إليها المنشأة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى الخاصة بها؛
 - تحديث فهمه لتلك الأنظمة واللوائح التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية؛
 - الاستفسار من الإدارة عن الأنظمة أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة؛
 - الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالأنظمة واللوائح؛
 - الاستفسار من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات المتبعة لمعرفة وتقويم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦، ١٤)

- ١٢أ. توجد أنظمة ولوائح معينة راسخة ومعروفة للمنشأة وداخل الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وذات صلة بالقوائم المالية للمنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦(أ)). وقد تتضمن هذه الأنظمة واللوائح أموراً ترتبط، على سبيل المثال، بما يلي:
- شكل ومحتوى القوائم المالية؛ أو
 - قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؛ أو
 - المحاسبة عن المعاملات الخاضعة لعقود حكومية؛ أو
 - استحقاق أو إثبات مصروفات الزكاة وضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

وقد تكون بعض أحكام تلك الأنظمة واللوائح ذات صلة مباشرة بإقرارات محددة في القوائم المالية (على سبيل المثال، ائتمال مخصصات الزكاة^(*) وضريبة الدخل)، فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل (على سبيل المثال، القوائم المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية). ويتمثل هدف المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ في أن يقوم المراجع بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية عملاً بالأحكام ذات الصلة في تلك الأنظمة واللوائح.

وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأحكام الأخرى لهذه الأنظمة واللوائح والأنظمة واللوائح الأخرى غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى على المنشأة، قد يلزم إظهار التكاليف المتعلقة بها في القوائم المالية، ولكن لا تعد ذات تأثير مباشر على القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة ٦(أ).

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام - الأنظمة واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين ٦، ١٥)

- ١٣أ. قد تحتاج بعض الأنظمة واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب المراجع لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦(ب)). وقد يتسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

التشكيك في استمرار المنشأة كمنشأة مستمرة.^{١٢} فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من الأنظمة واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.

١٤أ. نظراً لأن تبعات الأنظمة واللوائح الأخرى على التقرير المالي يمكن أن تتنوع تبعاً لعمليات المنشأة، فإن إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة (١٥) موجهة إلى لفت انتباه المراجع إلى حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

عدم الالتزام الذي يعلم به المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ١٦)

١٥أ. قد تلفت إجراءات المراجعة المطبقة لتكوين رأي في القوائم المالية انتباه المراجع إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. وقد تشمل هذه الإجراءات على سبيل المثال ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقدير؛
- إجراء الاختبارات الأساس لتفاصيل فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٧)

١٦أ. نظراً لأن تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية يمكن أن يختلف بشكل كبير، فإن الإفادات المكتوبة توفر أدلة المراجعة الضرورية بشأن معرفة الإدارة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإفادات المكتوبة في حد ذاتها لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وبالتالي، لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة المراجعة الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المراجع.^{١٣}

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ١٩)

١٧أ. قد يصبح المراجع مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات ١٣-١٧ (على سبيل المثال، عندما ينبّه مبلغ ما المراجع إلى حالة عدم التزام).

١٨أ. قد تمثل الأمور الآتية مؤشراً على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح:

- التحقيقات التي تجريها السلطات التنظيمية والدوائر الحكومية، أو دفع الغرامات أو فرض العقوبات.
- المدفوعات لخدمات غير محددة أو القروض لمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات المبيعات أو أتعاب الوكلاء التي تبدو مُبالغاً فيها بالمقارنة مع المبالغ التي تدفعها المنشأة عادةً أو التي تُدفع في الصناعة التي تنتج إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم استلامها بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.
- المدفوعات النقدية غير العادية، أو المشتريات التي تتم في صورة شيكات مصرفية تُدفع لحاملها، أو التحويلات لحسابات بنكية مرقمة.
- المعاملات غير العادية مع شركات مسجلة في دول توفر ملاذات ضريبية.

^{١٢} انظر معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١٣} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ٤

- المدفوعات مقابل سلع أو خدمات قُدمت إلى دولة خلاف دولة المنشأ.
- المدفوعات بدون وثائق رقابية ملائمة على عمليات الصرف.
- وجود نظام معلومات يفشل، سواء بسبب تصميمه أو بشكل عرضي، في توفير مسار تتبعي كافٍ للمراجعة أو في توفير أدلة كافية.
- المعاملات غير المصرح بها أو المعاملات المسجلة بشكل غير سليم.
- التعليقات السلبية من وسائل الإعلام.

أمور ذات صلة بتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٩ (ب))

١٩١. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم المراجع للتأثير المحتمل على القوائم المالية ما يلي:

- التبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على القوائم المالية بما في ذلك، على سبيل المثال، فرض غرامات وعقوبات وتعويضات، والتهديد بمصادرة الأصول، والوقف الجبري للعمليات، والدعاوى القضائية.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بشكل يدعو إلى الشك في العرض العادل للقوائم المالية، أو بشكل يجعل القوائم المالية مضللة بأية صورة أخرى.

إجراءات المراجعة وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٠)

٢٠١. يتعين على المراجع مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنهم قد يكونون قادرين على تقديم أدلة مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المشتبه في حدوثه.

٢١١. ومع ذلك، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بتقديم تقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية وفقاً لقوانين مكافحة غسل الأموال. وفي مثل تلك الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

٢٢١. إذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية للمراجع تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالأنظمة واللوائح، فقد يرى المراجع أنه من المناسب التشاور مع المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق الأنظمة واللوائح حسب الظروف، بما في ذلك بشأن احتمال حدوث غش والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة غير مناسب، أو إذا لم يقتنع برأي المستشار القانوني، فقد يرى أنه من المناسب التشاور بشكل سري مع أشخاص آخرين داخل المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مع هيئة مهنية أو مع المستشار القانوني للمراجع، بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة للأنظمة واللوائح، بما في ذلك احتمال حدوث غش والتبعات النظامية المحتملة لذلك، وما هي التصرفات الأخرى، إن وجدت، التي قد يتخذها المراجع.

تقويم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٢)

٢٣١. وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٢، فإن المراجع يقوم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة. وستعتمد الآثار المترتبة على عدم التزام معين، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، على العلاقة بين ارتكاب الفعل وإخفائه، إن تم ذلك، وأدوات الرقابة الخاصة والمستوى الإداري أو الأفراد المتورطين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، وبخاصة الآثار المترتبة الناتجة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة.

وحسبما هو موضح في الفقرة ٩، فإن التزام المراجع بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة يمكن أن يوفر مزيداً من المعلومات ذات الصلة بمسؤوليات المراجع وفقاً للفقرة ٢٢.

٢٤أ. من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام المراجع بتقويم ما يترتب على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه من آثار على إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المستلمة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة، ما يلي:

- اشتباه المراجع في تورط الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على التورط في أي عدم التزام محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه أو امتلاك المرجع لأدلة على ذلك.
- إدراك المراجع لعلم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمر أو التصريح بالإبلاغ عنه لسلطة معنية خلال فترة معقولة.

٢٥أ. في ظروف معينة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، على سبيل المثال عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، أو عندما يثير عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حتى ولو كان عدم الالتزام غير جوهري بالنسبة للقوائم المالية. وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد ما إذا كان الانسحاب من الارتباط مناسباً. وعندما يقرر المراجع أن الانسحاب من الارتباط سيكون مناسباً، فإن فعل ذلك لن يكون بديلاً عن الالتزام بالمسؤوليات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة للاستجابة إلى عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. وعلاوة على ذلك، تشير الفقرة ٥٦ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{١٤} إلى أن بعض المتطلبات المسلكية قد تتطلب من المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع اللاحق المقترح، تقديم معلومات بشأن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى المراجع اللاحق.

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

٢٦أ. يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، في تقرير المراجع عندما يعدل المراجع الرأي وفقاً للفقرات ٢٦-٢٨. وفي بعض الظروف الأخرى، قد يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقرير المراجع، على سبيل المثال:

- عندما يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليات المراجع بموجب المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٤٣ من معيار المراجعة (٧٠٠): أو
- عندما يقرر المراجع أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه يعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، وبالتالي يقوم بالإبلاغ عن الأمر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،^{١٥} ما لم تنطبق الفقرة ١٤ من ذلك المعيار؛ أو
- في حالات استثنائية، عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، ويكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن (انظر الفقرة ٢٥أ)، قد ينظر المراجع في وصف عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).^{١٦}

٢٧أ. قد تمنع أنظمة أو لوائح الإفصاح العلني عن أمر معين، سواء من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المراجع. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعتزم المراجع الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقريره في ظل الظروف الموضحة في الفقرة ٢٦أ أو غيرها، فقد يكون لتلك الأنظمة أو اللوائح آثار على قدرة المراجع على وصف الأمر في تقريره، أو في بعض الظروف على إصدار تقرير المراجع. وفي مثل تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان الحصول على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب.

^{١٤} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

^{١٥} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٦} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

التقرير عن عدم الالتزام/المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٢٩)

٢٨أ. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع التقرير عنها (انظر الفقرة ٢٩أ)؛ أو

(ب) المراجع قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة ٣٠أ)؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة ٣١أ).

٢٩أ. قد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، توجد في بعض الدول متطلبات نظامية تلزم مراجعي المؤسسات المالية بالتقرير عن حدوث أو الاشتباه في حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح لسلطة إشرافية. وأيضاً، قد تنشأ تحريفات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، وقد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بالتقرير عن التحريفات لسلطة معنية في الحالات التي تفشل فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.

٣٠أ. في حالات أخرى، قد يكون المراجع مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بتحديد ما إذا كان التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة يعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة^(*). وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أن يتخذ المراجع خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة^{١٧}. ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق^{١٨}.

٣١أ. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المراجع الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

٣٢أ. في ظروف أخرى، قد يكون التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب المراجع المتعلق بالسرية بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة.

٣٣أ. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٢٩ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٤أ. قد يكون المراجع في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو التقرير عن عدم الالتزام في تقريره.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٠)

٣٥أ. قد يتضمن توثيق المراجع للنتائج المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو المستندات.

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

^{١٧} انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٢١/٣٦٠ ت ١ وال فقرات ٢٥/٣٦٠ ت ١-ي و ٢٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

^{١٨} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١١٤-١/١١٤ ت ٣، ي و ٢٦/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

- محاضر المناقشات التي تمت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف من خارج المنشأة.

أ٣٦. قد تحدّد أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.^{١٩}

^{١٩} انظر، على سبيل المثال، الفقرة ي ٢٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمالكين بالحوكمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٠)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٣-١	 نطاق هذا المعيار
٧-٤	 دور الاتصال
٨	 تاريخ السريان
٩	 الأهداف
١٠	 التعريفات

المتطلبات

١٣-١١	 المكلفون بالحوكمة
١٨-١٤	 الأمور الواجب الإبلاغ بها
٢٣-١٩	 آلية الاتصال
٢٤	 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٨أ-١أ	 المكلفون بالحوكمة
٣٦أ-٩أ	 الأمور الواجب الإبلاغ بها
٥٣أ-٣٧أ	 آلية الاتصال
٥٤أ	 التوثيق

الملحق الأول: المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

الملحق الثاني: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.
٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلاً للتطبيق أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.
٣. اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضافية يجب الإبلاغ بها، تكمل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (٢٦٥) متطلبات معينة بشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وهناك أمور أخرى، لم يتطلبها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية تنطبق على الارتباط، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى. (راجع: الفقرات ٣٣١-٣٦١)

دور الاتصال

٤. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعال مهم فيما يلي:
 - (أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بناءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته؛
 - (ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة؛
 - (ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي، مما يحد من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية.

٥. على الرغم من مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي لها أهمية من حيث الحوكمة. ولا يعفي الإبلاغ من قبل المراجع الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يتعين على المراجع الإبلاغ بها لا يعفي المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.
٦. يعد الإبلاغ الواضح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءاً لا يتجزأ من كل عملية مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات مخصصة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
٧. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو

^١ معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛
- (ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛
- (ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛
- (د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

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

- (أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات ١١-٨.
- (ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

١١. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات ١١-٤)

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

١٢. إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات ٥-٧)

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك وحيد ولا يؤدي أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في 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. وهذه الأمور واردة في الفقرة ١٦ (ج). 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. (راجع: الفقرة ٨)

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي:
- (أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٩٠، ١٠١)

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

١٥. يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات ١١١-١٨١)

النتائج المهمة من المراجعة

١٦. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٧٢، ١٨١)
- (أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين ١٩٠، ٢٠١)
- (ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة ٢١١)
- (ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:
- (١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٢٢١)
- (٢) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛
- (د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات ٢٢٣-٢٥١)
- (هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)

استقلال المراجع

١٧. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي يطبقها المراجع على ارتباط المراجعة، بما في ذلك عند الاقتضاء في ظل الظروف القائمة، أي متطلبات للاستقلال تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة*. (راجع: الفقرة ٢٩١)
١٨. في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأن فريق الارتباط والأشخاص الآخرين في المكتب، حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء المكاتب ضمن الشبكة، قد التزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ويتضمن ذلك الإبلاغ:
- (أ) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب والمكاتب ضمن الشبكة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني للمراجع قد يُعتقد بدرجة معقولة أنها ذات تأثير على الاستقلال. ويجب أن يشمل ذلك إجمالي الأتعاب المفروضة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية نظير

* يُقصد بـ "المنشآت المعنية" أينما وردت في هذا المعيار المنشآت ذات الاهتمام العام الوارد تعريفها في جزء التعديلات الجزئية من وثيقة اعتماد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة في المملكة العربية السعودية.

خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب والمكاتب ضمن الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب إلى فئات مناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال المراجع؛(*)

(ب) فيما يخص التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله، التصرفات التي تم اتخاذها لمواجهة تلك التهديدات، بما في ذلك التصرفات التي تم اتخاذها للقضاء على الظروف الناشئة عنها التهديدات، أو التدابير الوقائية التي تم تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. (راجع: الفقرات ٣٠٠-٣٢١)

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

١٩. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات ٣٧١-٤٥١)

أشكال الاتصال

٢٠. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم أن تشمل البلاغات المكتوبة على جميع الأمور التي ظهرت أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)

٢١. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة، كتابةً، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ١٨.

توقيت الاتصالات

٢٢. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين ٤٩١، ٥٠١)

كفاية آلية الاتصال

٢٣. 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 تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات ٥١١-٥٣١)

التوثيق

٢٤. في حالة 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. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، يجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من البلاغ كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة.^٢ (راجع: الفقرة ٥٤١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١١)

١١. تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية النظامية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من "مجلس ذي مستويين"). وفي دول أخرى، تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من "مجلس ذي مستوى واحد").

* تخضع قدرة المراجع على تقديم خدمات أخرى لعمل المراجعة للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

^٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ١٨-١، وأ

- في بعض المنشآت، يشغل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، توجد هيئة لا تمثل جزءاً من المنشأة تكون هي المكلفة بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المكلفون بالحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد^٣ القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

٢١. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة الهيئة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل نظامي، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

٣١. يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم المراجع بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة. أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو من ظروف الارتباط الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به. وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به، يكون فهم المراجع الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^٤ لهيكل حوكمة المنشأة وآلياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

٤١. يتضمن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة.^٥ وقد يشمل ما يتم الإبلاغ به الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يقوم مراجعو المكونات أيضاً بالإبلاغ بأمور إلى المكلفين بالحوكمة في المكون.^٦ وفي تلك الظروف، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك عدد من المنشآت أو وحدات العمل تزاوّل نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المنشآت أو وحدات العمل هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المنشآت أو وحدات العمل في وقت واحد لغرض الاتصال.

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

٥١. عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة.

^٣ كما هو موضح في الفقرة ٦٩٠ من معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٥ معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)". الفقرة ٥٧.

^٦ معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، الفقرة ٤٥ (ط).

- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

٦٨. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لإبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات، في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر المراجع بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الهيئة الحاكمة. وقد يوضح المراجع عند الاتفاق على شروط الارتباط أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرةً بالهيئة الحاكمة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح ذلك.

٧٩. توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في كثير من الدول. وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت، عنصراً أساسياً في اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

٨٠. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق) غير مدركين للأمور المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمر الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

٩٩. عادةً ما تكون مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها.^٧ وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط الارتباط مع المراجع. وعندما يكون الحال خلاف ذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، للمكلفين بالحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية. ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
- مسؤوليات المراجع عن تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير المراجع، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).^٨
- عند الانطباق، مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بأمور معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

١٠٠. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية المنطبقة على الارتباط على إجراء اتصالات أوسع نطاقاً مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة للخدمات التي

^٧ انظر الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة".

^٨ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل".

يقدمها المكتب، أو المكاتب ضمن الشبكة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد ينص التكاليف الرسمي الصادر لمراجع منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع نتيجة لأعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها / المخطط لهما (راجع: الفقرة ١٥)

١١١. إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

- (أ) قد يساعد المكلفين بالحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل المراجع، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها؛
- (ب) قد يساعد المراجع على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

١٢١. يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة، التي يتعرف عليها المراجع، المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وفهم أسباب تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي.

١٣١. قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط المراجع لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
- كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.
- منهج المراجع في التعامل مع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة.^٩
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقويم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب المراجع.^{١٠}
- وجهات نظر المراجع المبدئية بشأن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانبه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسية للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).
- المنهج الذي يخطط المراجع أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم الفردية والإفصاحات بسبب أي تغييرات جوهرية في إطار التقرير المالي المنطبق أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

١٤١. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن للمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بناءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة.^{١١}
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
 - الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
 - أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
 - الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة، وأي مجالات يطلبون اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها.

^٩ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

^{١٠} انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

^{١١} معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٢٠ و ٣١

- الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
 - الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
 - المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية، (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.
 - التصرفات التي يتخذها المكلفون بالحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد الإدراج في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
 - مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
 - النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يقوضها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
 - ردود المكلفين بالحوكمة على الاتصالات السابقة مع المراجع.
 - المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى (حسب تعريفها في معيار المراجعة (٧٢٠))، والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورهما. وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة أيضاً التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.
- ١٥أ. رغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- ١٦أ. يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصةً عندما يكون بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

- ١٧أ. قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
- ١٨أ. عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الاتصالات بالمكلفين بالحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة ١٦، وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع التي تتطلبها الفقرة ١٥، تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد المراجع للأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، وبناءً عليه قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة.^{١٢}

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٦(أ))

- ١٩أ. تسمح أطر التقرير المالي عادةً للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات في وضع التقديرات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو أطر التقرير المالي الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ و ١٠.

٢٠أ. ونتيجةً لذلك، قد تكون وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة خاصة للمكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة ١٩أ، قد يكون المكلفون بالحوكمة مهتمين بوجهات نظر المراجع بشأن مدى تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية المهمة، إضافة إلى تقويم المراجع لما إذا كانت المبالغ التي قدرتها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يتضمن أيضاً الاتصال المنفتح والبناء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات. وعند الاقتضاء، قد يتضمن ذلك ما إذا كانت إحدى الممارسات المحاسبية المهمة للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية يعتبرها المراجع ليست هي الأنسب لظروف المنشأة، على سبيل المثال، عندما تكون هناك طريقة بديلة مقبولة لإجراء التقدير المحاسبي أكثر مناسبة بحسب حكم المراجع. ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمينها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٦(ب))

٢١أ. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- تحديد فترة زمنية وجيزة بشكل غير معقول لإتمام المراجعة.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.
- عدم استعداد الإدارة لإجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عند مطالبتها بذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.^{١٣}

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة (راجع: الفقرة ١٦(ج)(١))

٢٢أ. قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين المراجع لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب المراجع أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو بسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقاً عن طريق حصول المراجع على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٦(د))

٢٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.^{١٤} ويلزم تسجيل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط المراجعة أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن

^{١٣} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٤} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٩

تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير المراجع.^{١٥} وكما هو مبين في الفقرة ٩١، إذا لم يتم الاتفاق على شروط الارتباط مع المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يزود المراجع المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة بالمراجعة. والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٦ (د) هو إعلام المكلفين بالحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير المراجع عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

٢٤أ. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).^{١٦}
- عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠).^{١٧}
- عند الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١).^{١٨}
- عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٦)،^{١٩} أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠).^{٢٠}

ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

٢٥أ. في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره^(*) وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)، يتعين على المراجع مناقشة هذه النية مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييمه لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.^{٢١} وقد يُبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات المراجع في متن تقرير المراجع، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).^{٢٢}

أمور أخرى مهمة ذات صلة بآلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٦ هـ))

٢٦أ. يشير معيار المراجعة (٣٠٠)^{٢٣} إلى أنه، نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال، كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

٢٧أ. قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي، أموراً مثل التحريفات الجوهريّة في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

٢٨أ. بالقدر الذي لم تناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦ (أ)-(د) والمواد التطبيقية المتعلقة بها، قد يأخذ المراجع في الحسبان الإبلاغ

^{١٥} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠.

^{١٦} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٣٠.

^{١٧} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٥ (د).

^{١٨} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٧.

^{١٩} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢.

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٨ (أ).

* ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعدادها". ولم يعط النظام أي استثناءات.

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٤٦ و٤٦.

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١.

^{٢٣} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٨.

بأمور أخرى تم مناقشتها مع، أو نظر فيها، فاحص رقابة جودة الارتباط، في حال تعيين أحد هؤلاء الفاحصين.

استقلال المراجع (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

٢٩١. يتعين على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية^{٢٤} وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمتطلبات التي يطبقها. وإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

- تضع متطلبات للاستقلال تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل متطلبات الاستقلال لمراجعة القوائم المالية الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين والمعتمد في المملكة العربية السعودية (الميثاق الدولي). وفي حال الاقتضاء في ظل ظروف ارتباط المراجعة، يتطلب هذا المعيار أن يبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بأنه يطبق متطلبات الاستقلال تلك.
- تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{٢٥}. ويتناول المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠) متطلبات إعداد تقرير المراجع التي تتعلق باستقلال المراجع والمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي طبقها المراجع^{٢٦}.
- تتطلب من المراجع، أو قد توصيه بتحديد ما إذا كان من المناسب تطبيق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة على مراجعة القوائم المالية لمنشآت أخرى لم يتم تحديدها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{٢٧}. وفي هذه الحالة إذا كان يتعين على المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال تلك، فإنه قد يناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ما إذا كان هناك خطر يتعلق بإساءة فهم طبيعة المنشأة وأية حاجة لتقديم المزيد من الإفصاحات.

٣٠١. يختلف الاتصال بشأن العلاقات والأمور الأخرى وكيفية مواجهة التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله تبعاً لظروف الارتباط، ويتناول هذا الاتصال بصفة عامة التهديدات التي تمس الاستقلال والتدابير الوقائية للحد من التهديدات وتدابير القضاء على الظروف التي نشأت عنها التهديدات.

٣١١. قد تحد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال^(*) وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتاباً بأية مخالفة وبالتصرف الذي اتخذته المكتب أو الذي يقترح اتخاذه^{٢٨}.

٣٢١. قد تكون متطلبات الإبلاغ فيما يتعلق باستقلال المراجع والتي تُطبق في حالة المنشآت المدرجة مناسبة أيضاً في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما فيها تلك التي قد تحظى باهتمام كبير من جانب العموم، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصلحة ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد تشمل أمثلة هذه المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها فيما يتعلق بالاستقلال ملائماً، على سبيل المثال عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصةً عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب المراجع والمكاتب ضمن الشبكة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

^{٢٤} معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٤

^{٢٥} انظر، على سبيل المثال، متطلبات الإفصاح العلني في الميثاق الدولي، الفقرات ي ٢٥/٤٠٠-ي ٢٦/٤٠٠.

^{٢٦} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٢٨ (ج)

^{٢٧} انظر، على سبيل المثال، التوصية الواردة في المواد التطبيقية في الميثاق الدولي، الفقرة ٢٤/٤٠٠ ت ١.

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

^{٢٨} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي ٨٠/٤٠٠-ي ٨٢/٤٠٠ والفقرة ي ٨٤/٤٠٠ من الميثاق الدولي.

الأمر/الإضافية (راجع: الفقرة ٣)

٣٣أ. إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تُصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها وصونها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

٣٤أ. قد يصبح المراجع على علم بأمر إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية التقرير المالي ولكنها، رغم ذلك، من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهيكل الحوكمة أو آلياتها، وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

٣٥أ. عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر إضافية، قد يناقش المراجع الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.

٣٦أ. في حالة الإبلاغ بأمر إضافية، فقد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بما يلي:

- (أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشأن القوائم المالية؛
- (ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛
- (ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع: الفقرة ١٩)

٣٧أ. يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات المراجع ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعال.

٣٨أ. من بين الأمور التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحاً، فإن المراجع والمكلفين بالحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقعة أن تنشأ عن آلية الاتصال.
- الشكل الذي ستم به الاتصالات.
- الشخص في فريق الارتباط وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيلغون المراجع بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بتزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المراجع بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المكلفون بالحوكمة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

٣٩أ. ستختلف آلية الاتصال وفقاً للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المكلفون بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعال إلى أن الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر الفقرة ٥٢أ).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤٠أ. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيمياً مقارنةً بالمنشآت الأكبر أو المدرجة.

الاتصال بالإدارة

٤١أ. قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

٤٢أ. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة، قد يناقش المراجع هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش المراجع أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

٤٣أ. قد يرغب المكلفون بالحوكمة أو قد تلزمهم الأنظمة أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسلة من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المعدة للمكلفين بالحوكمة، فقد يكون من المهم وفقاً للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسلة للمكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ مُعد للاستخدام الحصري من جانب المكلفين بالحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة؛

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

٤٤أ. قد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المراجع في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي؛ أو
- تقديم نسخ من تقارير معينة مُعدة للمكلفين بالحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للعموم.

٤٥أ. قد يحتاج المراجع للحصول على موافقة مسبقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أشكال الاتصال (راجع: الفقرة ٢٠)

٤٦أ. قد يتضمن الاتصال الفعال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات. وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين ٢٠ و ٢١، فقد يبلغ المراجع بأمور أخرى إما شفاهةً أو كتابةً. وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يُقدّم للمكلفين بالحوكمة.

٤٧أ. بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهةً أو كتابةً، أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ في تقرير المراجع بالأمور الرئيسية للمراجعة، فقد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ كتابةً بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرضٍ.

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع أيضاً يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية. ففي بعض الدول، يكون من المطالب به إرسال بلاغات مكتوبة للمكلفين بالحوكمة بشكل يفرضه النظام المحلي.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الهيئة الحاكمة.

٤٨١. عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع: الفقرة ٢٢)

٤٩١. يسهم الاتصال في الوقت المناسب طوال المراجعة في بناء حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:

- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص الارتباطات التي تُنفذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.
- قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفاهةً، في أقرب وقت ممكن، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها قبل الإبلاغ بها كتابةً وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٦٥).^{٢٩}
- عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، يمكن للمراجع أن يبلغ بوجهات نظره المبدئية عن الأمور الرئيسية للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة ١٣١)، كما قد يجري المراجع اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.
- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلال وبشأن كيفية مواجهة تلك التهديدات التي ليست بمستوى يمكن قبوله، على سبيل المثال، عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء المناقشات الختامية.
- قد تكون أيضاً الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءاً من المناقشة الختامية.
- قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توقيت الاتصالات.

٥٠١. تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.
- أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.

^{٢٩} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرتان ٩ و١٤٩

- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً (مثل عدم الالتزام بنظام معين) في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الإبلاغ بالأمر قد يمكن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع: الفقرة ٢٣)

٥١أ. لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المنفذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعال مع الأمور المهمة التي تمت إثارها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كافٍ أو أنه لم يعد مهماً.
- الانفتاح الواضح من جانب المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم بالمراجع.
- رغبة وقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.
- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها المراجع فهماً كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تُقدّم لهم.
- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.
- وضوح إدراك المكلفين بالحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

٥٢أ. وفقاً لما تم إيضاحه في الفقرة ٤، يساعد الاتصال المتبادل الفعال كلاً من المراجع والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية، إن وجدت، والمراجعين الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشأة^{٣٠}. وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. وهناك أيضاً خطر باحتمال أن المراجع لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

٥٣أ. إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

- تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار الأنظمة في القطاع العام.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

^{٣٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٤. قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر معينة. ولا نعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٤ (هـ)
- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢، ٣٩ (ج)، (١)، ٤١ - ٤٣
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٥، ٢٠، ٢٣-٢٥
- معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ١٣ و ١٢
- معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ٧
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إقصاحات"، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٧
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ٧ (ب)، (ج)، ١٠ (أ)، ١٣ (ب)، ١٤ (أ)، ١٧
- معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٥
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٧
- معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٢٠ و ٣١
- معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٦
- معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ١٨
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٧-١٩

^{٣١} معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٦(أ)، ١٩أ-٢٠أ)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة ١٦(أ)، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين ١٩أ و ٢٠أ، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تتفرد بها صناعة معينة، خاصةً عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

- يحتوي الملحق الثاني لمعييار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) على أمور قد ينظر المراجع في الإبلاغ بها بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

إفصاحات القوائم المالية

- القضايا التي انطوت عليها صياغة الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة بإثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثير القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. وقد يسلط هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
 - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
 - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
 - ما إذا كان من الواضح أن تلك المعاملات قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
 - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكل المعاملة.
 - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك الأسس التي وضعتها المنشأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، على سبيل المثال تصحيح التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح المقرر عنها، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح المقرر عنها.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٥)

إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٣-١	نطاق هذا المعيار
٤	تاريخ السريان
٥	الهدف
٦	التعريفات
١١-٧	المتطلبات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١١-٤أ	تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية
١١-٥أ	أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية
١٢-٣.أ	الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور التي تعرف عليها المراجع في الرقابة الداخلية أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المراجع، فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، زيادة على متطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠).^٢ ويضع معيار المراجعة (٢٦٠)^٣ متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.

٢. يتعين على المراجع التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.^٤ وعند إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المراجع في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في مدى فاعلية الرقابة الداخلية. وقد يتعرف المراجع على أوجه قصور في الرقابة ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضاً في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي يتعين على المراجع أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة والإدارة.

٣. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة على نحو مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة والتي لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

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

(أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:

(١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(٢) تغيب أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب.

(ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرات ٥١-٤١)

المتطلبات

٧. يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات ١١-٤١)

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"، الفقرة ١٢ (ج) و(م)، والفقرات ٢١ إلى ٢٧

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

^٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١. وتقدم الفقرات ٩٠-٩٥ إرشادات بشأن أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.

٨. إذا تعرف المراجع على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات ٥-١١)
٩. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ١٢-١٨، ٢٧)
١٠. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٧)
- (أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابةً: (راجع: الفقرات ١٤، ٢٠، ٢١)
- (ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات ٢٢-٢٦)
١١. يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:
- (أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة: (راجع: الفقرة ٢٨)
- (ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين ٢٩، ٣٠)
- (١) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛
- (٢) 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؛
- (٣) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٧)

١. عند تحديد ما إذا كان المراجع قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فقد يقوم المراجع بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة للمراجع لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود أوجه قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي وجه من أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب للمراجع أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر، على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر: الفقرة ٢٠).
٢. عند مناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها المراجع مع الإدارة، قد يحصل المراجع على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضاً، مثل:
- فهم الإدارة للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور.
 - الاستثناءات الناشئة عن أوجه القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها، على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة ذات الصلة على تقنية المعلومات.
 - مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٣١. في حين أن المفاهيم التي تستند إليها أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر من المرجح أن تكون مشابهة لتلك الموجودة في المنشآت الأكبر، فإن مستوى الرسمية التي تعمل بها ستختلف. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أدوات الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أدوات رقابة أكثر تفصيلاً.
٤١. إضافة إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الأصغر عادةً ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكيها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين ٦(ب)، ٨)

٥١. تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلاً، وأيضاً على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة.
٦١. من أمثلة الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.
 - قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقْدان أو الغش.
 - التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
 - مبالغ القوائم المالية المعرضة لأوجه القصور.
 - حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
 - الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:
 - أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
 - أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.
 - أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
 - أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).
 - سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.
 - تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.
٧١. من المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال:
- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
 - المؤشرات على أن المعاملات المهمة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - تحديد غش من جانب الإدارة، سواء كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.

- فشل الإدارة في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.
 - عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادةً وجود مثل هذا الآلية.
 - الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهري يتوقع المراجع أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تُعرفت عليه.
 - الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
 - التحريفات التي تكتشفها إجراءات المراجع، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
 - إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ.
 - الأدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.
٨. قد تُصمم أدوات الرقابة لتعمل كل منها على حدة أو مع بعضها لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية.^٥ فعلى سبيل المثال، قد تتألف أدوات الرقابة على الحسابات مستحقة التحصيل من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهماً بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور تؤثر على نفس رصيد الحساب أو نفس الإفصاح أو الإقرار أو نفس المكون في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يزيد كثيراً من مخاطر التحريف بما يؤدي إلى ظهور قصور مهم.
٩. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول (وبخاصة لمراجعة المنشآت المدرجة) مطلباً يلزم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو الأطراف الأخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع معين، واحد أو أكثر، من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم المراجع هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على المراجع استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقاً للمتطلب النظامي أو التنظيمي.
١٠. عندما تضع دولة مصطلحات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يأخذ في حسابه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور المهمة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
١١. تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة بغض النظر عن احتمال أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٩)

- ١٢. يعكس إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأوجه القصور المهمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.^٦
- ١٣. عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهماً يُمكن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المكلفون بالحوكمة في المنشآت المدرجة في دول معينة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من المراجع قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧٥أ

^٦ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

للفاء بأغراض تنظيمية أو غيرها. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر المراجع البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، وبسبب أن البلاغ المكتوب من المراجع بأوجه القصور المهمة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي^٧ للمراجع باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على أن الحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع^٨.

١٤أ. بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة، فقد يقوم المراجع في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة شفاهةً إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً، إلى المكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي المراجع من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة كتابةً، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار.

١٥أ. يُعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن للمراجع أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت ذات الاهتمام العام عن الإبلاغ المطلوب لغيرها من المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدبر عملاً يسيراً.
- طبيعة أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

١٦أ. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة على دراية بالفعل بأوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقويم تكاليف ومنافع تطبيق التصرف التصحيحي على الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

١٧أ. إن حقيقة قيام المراجع بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام المراجع بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ تصرف تصحيحي. وفي حالة استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل المراجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور المهم. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصوراً مهماً في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٨أ. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيمياً مقارنةً بالمنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠)

١٩أ. عادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقويم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور المهمة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي (أو من في حكمهما) رغم أنه يلزم أيضاً إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بالقصور والتي لديها السلطة لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب.

^٧ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١٤

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٢١أ

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (أ))

٢٠أ. قد تثير بعض أوجه القصور المهمة التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية الشكوك حول نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام المتعمد بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية كافية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة. وبناءً عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرةً.

٢١أ. يحدد معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.^٩ ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تتورط فيه الإدارة.^{١٠}

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٢٢أ. قد يتعرف المراجع أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور المهمة لكن قد يكون لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويُعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمراً خاضعاً للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.

٢٣أ. إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابةً، بل قد يتم شفاهةً. وعندما يناقش المراجع الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة، فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهةً بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات. وبناءً عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.

٢٤أ. إذا قام المراجع بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور المهمة، واختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم المراجع إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يُطلب أيضاً من المراجع تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم المراجع بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم المراجع معلومات جديدة تُغيّر الفهم السابق للمراجع والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقاً قد يصبح قصوراً مهماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة.

٢٥أ. في بعض الظروف، قد يرغب المكلفون بالحوكمة في إطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ المراجع الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى المراجع أنه من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن للمراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً بحسب ما يراه مناسباً.

٢٦أ. يحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.^{١١}

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٢٧أ. قد يتحمل المراجعون في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وذلك بطرق، ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمية أخرى. وقد تفرض أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على المراجعين في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم المراجعون في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

^٩ معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٣-٢٩

^{١٠} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٢

^{١١} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١١)

أ٢٨. عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة، لا يلزم المراجع أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر المراجع أيضاً في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تطبيقها.

أ٢٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأغراض المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

أ٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من المراجع بشأن أوجه القصور المهمة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معياري المراجعة (٣٠٠): التخطيط لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معياري المراجعة (٣٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠)

التخطيط لمراجعة القوائم المالية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١ نطاق هذا المعيار

٣ تاريخ السريان

٤ الهدف

المتطلبات

٥ إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٦ الأنشطة المبدئية للارتباط

١١-٧ أنشطة التخطيط

١٢ التوثيق

١٣ الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٤أ-١أ نطاق هذا المعيار

٥أ إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٨أ-٦أ الأنشطة المبدئية للارتباط

١٨أ-٩أ أنشطة التخطيط

٢٣أ-١٩أ التوثيق

٢٤أ الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

الملحق: اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما حُدِّدت بشكل منفصل اعتبارات إضافية في ارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة.
٢. يتضمن التخطيط للمراجعة تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة المراجعة. وتفيد إدارة الجودة على مستوى الارتباطات وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، جنباً إلى جنب مع التخطيط الكافي وفقاً لهذا المعيار، مراجعة القوائم المالية بعدة طرق، من بينها ما يلي: (راجع: الفقرات ١١-٤١)

- مساعدة المراجع في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم ارتباط المراجعة وإدارته بصورة سليمة حتى يتم تنفيذه بفاعلية وكفاءة.
- المساعدة في اختيار أعضاء لفريق الارتباط يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.
- تسهيل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- المساعدة، حسب مقتضى الحال، في تنسيق الأعمال التي أنجزها مراجعو مكونات المجموعة والخبراء.

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعّالة.

المتطلبات

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٥. يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٥٥)

الأنشطة المبدئية للارتباط

٦. يجب أن يقوم المراجع بالأنشطة الآتية في بداية ارتباط المراجعة الحالي:
 - (أ) تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بشأن قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة المعين والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط؛^١
 - (ب) تقويم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)؛^٢
 - (ج) تكوين فهم لشروط الارتباط، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢١٠).^٣ (راجع: الفقرات ٦١-٨١)

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢-٢٤

^٢ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

^٣ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات ٩-١٣

أنشطة التخطيط

٧. يجب على المراجع أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تُحدد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتُرشد في وضع خطة المراجعة.
٨. يجب على المراجع عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من الالتزام بمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، 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 المبني 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 للمنشأة؛
 - (هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداهما.^٤ (راجع: الفقرات ٩٠-١٣١)
٩. يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي:
 - (أ) طبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة ١٤٠)
 - (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^٥
 - (ج) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠).^٦
 - (د) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات ١٥٠-١٧١)
١٠. يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة ١٨٠)
١١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.

التوثيق

١٢. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٧
 - (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛
 - (ب) خطة المراجعة؛
 - (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك التغييرات المهمة على طبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم،^٨ وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات ١٩٠-٢٣١)

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

١٣. يجب على المراجع قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية:

^٤ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

^٦ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

^٧ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ و ٦١

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٠ و ٩١ و ٩٢

- (أ) تنفيذ الإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة؛^٩
- (ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، عملاً بالمتطلبات المسبكية ذات الصلة. (راجع: الفقرة ٢٤٠)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١٠٠. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. وتُعد المعلومات التي يتم الحصول عليها من الالتزام بمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) ذات صلة بهذا المعيار. وعلى سبيل المثال، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ولهذا صلة مباشرة عند التحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، ضمن الاستراتيجية العامة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨ من هذا المعيار.

٢٠٠. ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط مع المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء ارتباط المراجعة. وعند التخطيط للمراجعة، قد يستخدم المراجع أساليب وأدوات إدارة المشروعات. ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) ١٠٠ الكيفية التي قد تدعم بها تلك الأساليب والأدوات فريق الارتباط في إدارة جودة الارتباط.

٣٠٠. لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. ومع ذلك، يتضمن التخطيط الأخذ في الحسبان توقيت أنشطة معينة وإجراءات المراجعة التي ينبغي إنجازها قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قبل أن يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يتضمن التخطيط الحاجة للنظر في أمور مثل:

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- تنفيذ إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

٤٠٠. قد يقرر المراجع مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لمساعدة المراجع في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات (على سبيل المثال، لتنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظلان من مسؤوليات المراجع. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة حتى لا يتم إضعاف فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة إجراءات المراجعة التفصيلية، وتوقيتها، مع الإدارة من فاعلية المراجعة عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٥)

٥٠٠. إن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط.^{١١}

^٩ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٢-٢٤

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٧٤٠ و ٧٥٠.

^{١١} يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، في الفقرتين ١٧ و ١٨، متطلبات ويقدم إرشادات بشأن مناقشة فريق الارتباط لقابلية تعرض المنشأة لتحريفات جوهرية في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، في الفقرة ١٦، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

الأنشطة المبدئية للارتباط (راجع: الفقرة ٦)

٦أ. يساعد تنفيذ الأنشطة المبدئية للارتباط المحددة في الفقرة ٦، في بداية ارتباط المراجعة الحالي، المراجع في تحديد وتقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلب على قدرة المراجع على إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

٧أ. يمكن تنفيذ هذه الأنشطة المبدئية للارتباط المراجع من التخطيط لارتباط المراجعة لتحقيق ما يلي، على سبيل المثال:

- الحفاظ على الاستقلال الضروري والقدرة على تنفيذ الارتباط.
- التحقق من عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المراجع في الاستمرار في الارتباط.
- التحقق من عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بشأن شروط الارتباط.

٨أ. يعني تنفيذ الإجراءات المبدئية على كل من استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية ارتباط المراجعة الحالي أنه يتم إنجاز هذه الإجراءات قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى لارتباط المراجعة الحالي. وبالنسبة لارتباطات المراجعة المستمرة، فغالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات المبدئية بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة.

أنشطة التخطيط

الاستراتيجية العامة للمراجعة (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

٩أ. مع مراعاة إنجاز المراجع لإجراءات تقييم المخاطر، قد تشتمل عملية تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة على أمور مثل ما يلي:

- طبيعة الموارد (البشرية أو التقنية أو الفكرية) التي سيتم استخدامها في مجالات المراجعة الخاصة. على سبيل المثال، الاستعانة بالخبراء من أعضاء الفريق في المجالات ذات المخاطر المرتفعة أو تخصيص خبراء للتعامل مع الأمور المعقدة؛
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. على سبيل المثال، عدد أعضاء الفريق المخصصين لحضور الجرد الفعلي للمخزون في مختلف المواقع، أو طبيعة ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم في حال مراجعة المجموعات، أو عدد ساعات المراجعة التي سيتم تخصيصها للمجالات ذات المخاطر المرتفعة؛
- توقيت استخدام هذه الموارد، مثل ما إذا كانت سيتم استخدامها في مرحلة مبدئية من المراجعة أو في تواريخ الفصل الزمني الرئيسية؛
- كيفية توجيه تلك الموارد أو الإشراف عليها أو استخدامها. على سبيل المثال، الأوقات التي من المتوقع أن تُعقد فيها مع الفريق اجتماعات الإحاطة بالمعلومات واجتماعات استخلاص المعلومات، والكيفية التي من المتوقع أن ينفذ بها الشريك المسؤول عن الارتباط ومدير الارتباط عمليات الفحص (على سبيل المثال، في الموقع أو خارج الموقع).

١٠أ. يشتمل معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات بشأن موارد الارتباط وتنفيذ الارتباط (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم).

١١أ. يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

١٢أ. بمجرد تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة، فإنه يمكن وضع خطة مراجعة تتناول مختلف الأمور المذكورة في الاستراتيجية العامة للمراجعة، مع الأخذ في الحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال الكفاءة في استخدام موارد المراجع. وليس بالضرورة أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة التفصيلية عمليتين منفصلتين أو متتاليتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق لأن التغييرات في إحداها قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٣أ. عند مراجعة المنشآت الصغيرة، فإن عملية المراجعة بالكامل يمكن أن يؤديها فريق ارتباط صغير جداً. وتشتمل العديد من عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة على الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل مع عضو واحد في فريق الارتباط (أو بدون أي أعضاء في فريق الارتباط). ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة منشأة صغيرة ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ ذلك أنها تختلف حسب حجم المنشأة وتُعقد المراجعة وحجم

فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند إنجاز المراجعة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة استراتيجية المراجعة الموثقة لارتباط المراجعة الحالي إذا كانت تغطي الأمور المشار إليها في الفقرة ٨.

١٤١. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.^{١٢}

خطة المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

١٥١. تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة، من حيث أنها تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم أعضاء فريق الارتباط بتنفيذها. ويجري التخطيط لهذه الإجراءات خلال سير المراجعة، حسب تطور خطة المراجعة الموضوعية للارتباط. فعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات المراجع الخاصة بتقييم المخاطر في بداية عملية المراجعة. ومع ذلك، فإن التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى كل إجراء محدد من إجراءات المراجعة الإضافية يعتمد على نتيجة إجراءات تقييم المخاطر. وإضافة إلى ذلك، فإن المراجع قد يبدأ في تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل التخطيط لجميع إجراءات المراجعة الإضافية المتبقية.

١٦١. إن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة الإضافية، من حيث علاقتها بالإفصاحات يعد مهماً، في ضوء كل من المدى الواسع من المعلومات ومستوى التفصيل الذي قد تشمل تلك الإفصاحات. وإضافة إلى ذلك، فقد تحتوي بعض الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، قد تؤثر أيضاً على المخاطر المقيّمة وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهتها.

١٧١. يساعد النظر في الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة المراجع في إيلاء الاهتمام المناسب، والتخطيط لتوفير وقت كافٍ، لمعالجة الإفصاحات بنفس الطريقة التي تتبع مع فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. وقد تساعد المراجعة المبكرة للإفصاحات أيضاً المراجع في تحديد التأثيرات على مراجعة ما يلي:

- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة المطلوبة نتيجة للتغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، حدوث تغير في تحديد المطلوب للقطاعات والتقرير عن المعلومات القطاعية نتيجة حدوث تجميع مهم للأعمال)؛
- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة الناشئة عن تغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الحاجة إلى إشراك أحد خبراء المراجع للمساعدة في إجراءات المراجعة ذات العلاقة بإفصاحات معينة (على سبيل المثال، الإفصاحات ذات العلاقة بالتزامات معاشات التقاعد أو منافع التقاعد الأخرى)؛
- الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يرغب المراجع في مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة.^{١٣}

التغييرات في قرارات التخطيط خلال سير المراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

١٨١. نتيجة لأحداث غير متوقعة، أو تغيرات في الظروف، أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثمّ تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يكون هذا هو الحال، عندما ينمو إلى علم المراجع معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متاحة له عندما خطط لإجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء تنفيذ الإجراءات الأساس مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من خلال اختبارات أدوات الرقابة.

^{١٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣١

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣١

التوثيق (راجع: الفقرة ١٢)

١٩أ. توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة هو تسجيل للقرارات الرئيسية أثناء إدارة الجودة على مستوى الارتباط ووسيلة لإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يلخص المراجع الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

٢٠أ. توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه وإجراءات المراجعة الإضافية المنفذة على مستوى الإقرارات استجابة للمخاطر المُقيّمة. وهو أيضاً بمثابة تسجيل للتخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها واعتمادها قبل تنفيذها. وقد يستخدم المراجع برامج مراجعة قياسية أو قوائم قياسية للتحقق من إنجاز المراجعة، مُعدلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

٢١أ. يفسر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه، السبب في حدوث التغييرات المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضاً الاستجابة المناسبة للتغييرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

٢٢أ. قد يوفر أيضاً التوثيق المتعلق بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) سجلاً بالتغييرات المهمة التي تمت فيما تم التخطيط له من طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٣أ. وفقاً لما تم مناقشته في الفقرة ١٣، يمكن استخدام مذكرة مختصرة مناسبة باعتبارها الاستراتيجية الموثقة لمراجعة المنشآت الأصغر. وفيما يخص خطة المراجعة، يمكن استخدام برامج مراجعة أو قوائم تحقق قياسية (انظر الفقرة ٢٠أ) تستند إلى افتراض وجود القليل من أدوات الرقابة،^{١٤} كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الأصغر، شريطة أن يتم تعديلها بما يتناسب مع ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة (راجع: الفقرة ١٣)

٢٤أ. لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواء كانت المراجعة ارتباطاً 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. وفي حالة ارتباط المراجعة الذي يتم لأول مرة، توجد أمور إضافية ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة، تتضمن ما يلي:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المراجع السابق، على سبيل المثال للاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- أية قضايا رئيسية (بما في ذلك، تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة والتقرير) تمت مناقشتها مع الإدارة بشأن اختياره لأول مرة كمراجع وإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- إجراءات المراجعة الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.^{١٥}
- الاستجابات الأخرى التي صممها وطبقها المكتب لارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة (على سبيل المثال، قد يشمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على استجابات تتطلب قيام شريك آخر، أو فرد آخر يحظى بالصلاحيات المناسبة، بفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات المراجعة المهمة أو فحص التقارير قبل صدورها).

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (أ)

^{١٥} معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

الملحق

(راجع: الفقرات ٧، ٨، ٩-١٤)

اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند إدارة الجودة على مستوى الارتباطات. وسيؤثر العديد من تلك الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وعلى خطة المراجعة التفصيلية الخاصة بالمراجع. وتغطي الأمثلة المقدمة نطاقاً واسعاً من الأمور التي تنطبق على كثير من الارتباطات. ورغم أن بعض الأمور المشار إليها أدناه قد تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى، فإنها ليست جميعاً ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة قائمة كاملة.

خصائص الارتباط

- إطار التقرير المالي الذي تم في ضوءه إعداد المعلومات المالية التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة لإجراء مطابقات مع إطار تقرير مالي آخر.
- متطلبات التقرير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات.
- نطاق المراجعة المتوقع، بما في ذلك المكونات التي من المتوقع أن تشهد تنفيذ أعمال المراجعة لأغراض مراجعة المجموعات، ومدى مشاركة مراجعي المكونات.
- طبيعة علاقات السيطرة بين المنشأة الأم ومنشأتها أو وحدات عملها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي ستم مراجعتها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.
- عملة التقرير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة فيما يخص المعلومات المالية التي خضعت للمراجعة.
- الحاجة لإجراء مراجعة للقوائم المالية لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، بالإضافة إلى أعمال المراجعة التي يتم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة.
- ما إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان من الممكن استخدام أعمال تلك الوظيفة، وفي أي المجالات وإلى أي مدى يمكن استخدامها، أو ما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة.
- استخدام المنشأة لمنشآت خدمية وكيف يمكن للمراجع الحصول على أدلة تتعلق بتصميم أو عمل أدوات الرقابة التي يقومون بتنفيذها.
- الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، على سبيل المثال، أدلة المراجعة ذات العلاقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة.
- تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة، بما في ذلك توفر البيانات والاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- تنسيق نطاق التغطية والتوقيت المتوقعين لأعمال المراجعة مع أي عمليات فحص للمعلومات المالية الأولية والتأثير على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات الفحص هذه.
- إمكانية الاتصال بموظفي العميل والاطلاع على بياناته.

أهداف التقرير وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات

- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بالتقرير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة أعمال المراجعة وتوقيتها ومداه.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفوية، بما في ذلك تقرير المراجع وخطابات الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ الارتباط.

- الاتصال بمراجعي المكونات بشأن الأنواع والتوقيات المتوقعة للاتصالات التي ستم فيما يتصل بأعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- ما إذا كانت هناك أي اتصالات أخرى متوقعة مع أطراف ثالثة، بما في ذلك أية مسؤوليات نظامية أو تعاقدية بالتقرير ناتجة عن المراجعة.

العوامل المهمة والأنشطة المبدئية للارتباط والمعرفة المكتسبة من ارتباطات أخرى

- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠)^{١٦} والقيام عند الاقتضاء بما يلي:
 - تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات وإبلاغ مراجعي المكونات بها وفقاً لمعييار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٧}.
 - التوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.
- التعرف المبدئي على المجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية.
- أثر خطر التحريف الجوهرية المقيم على مستوى القوائم المالية ككل، على التوجيه والإشراف والفحص.
- الأسلوب الذي يؤكد به المراجع لأعضاء فريق الارتباط على الحاجة إلى التحلي بعقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها.
- نتائج عمليات المراجعة السابقة التي اشتملت على تقويم الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات المتخذة لمواجهتها.
- مناقشة الأمور التي قد تؤثر على المراجعة مع العاملين في المكتب المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- الأدلة على التزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها وصونها، بما في ذلك الأدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق، مثل التغييرات في المعايير المحاسبية، التي قد تستلزم تقديم إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة.
- حجم المعاملات، ويحدد هذا ما إذا كان من الأكثر كفاءة للمراجع الاعتماد على الرقابة الداخلية.
- الأهمية المتعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة ككل للنجاح في تشغيل الأعمال.
- الآليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإفصاحات التي تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- التطورات المهمة في الأعمال والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغييرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات.
- التطورات المهمة في الصناعة مثل التغييرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.
- التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغييرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداهها

- الموارد البشرية والتقنية والفكرية التي تم تخصيصها أو توفيرها للارتباط (على سبيل المثال، تخصيص فريق الارتباط وإسناد أعمال المراجعة إلى أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص أعضاء الفريق من ذوي الخبرات المناسبة للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية).
- تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك مراعاة مدى الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية.

^{١٦} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

^{١٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرتان ٣٥ و ٣٦

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩): التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٨-٢	المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار
٩	التدرج
١٠	تاريخ السريان
١١	الأهداف
١٢	التعريفات
	المتطلبات
١٨-١٣	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٢٧-١٩	التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
٣٧-٢٨	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
٣٨	التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١٠.أ-١١	التعريفات
٤٧أ-١١أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١٨٣أ-٤٨أ	التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
٢٣٦أ-١٨٤أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
٢٤١أ-٢٣٧أ	التوثيق

الملحق الأول: اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

الملحق الثاني: فهم عوامل الخطر الملزم

الملحق الثالث: فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

الملحق الرابع: اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

الملحق الخامس: اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

الملحق السادس: اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدّث في عام ٢٠١٩) "التعرّف على مخاطر التحريف الجوهرّي وتقييمها" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامّة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدوليّة للمراجعة المعتمدة في المملكة العربيّة السعوديّة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وتقييمها، في القوائم المالية.

المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار

٢. يتناول المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية،^١ بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.^٢ ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرى وخطر الاكتشاف.^٣ ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن مخاطر التحريف الجوهرى قد تظهر على مستويين: مستوى القوائم المالية عموماً؛ ومستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وأن يخطط للمراجعة وينفذها مع التحلي بزرعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهرى.^٤

٤. تتعلق المخاطر التي على مستوى القوائم المالية، على نحو واسع الانتشار، بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وتتألف مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة:

- يوصف الخطر الملازم بأنه قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.
- يوصف خطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

٥. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^٥ وفيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر الملازم بلفظ "نطاق الخطر الملازم".

٦. تشمل مخاطر التحريف الجوهرى التي يقوم المراجع بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار المراجعة (٢٤٠)^٦ متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.

٧. يقوم المراجع بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تنقيح هذه التوقعات لاحقاً مع تقدم المراجع في تطبيق آلية التعرف على المخاطر وتقييمها. وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة

^١ معيار المراجعة (٢٠٠)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

^٣ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (ج)

^٤ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٣٧

^٥ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و ١٦

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٤٦ أ ومعيار المراجعة (٣٣٠)، "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٦

^٧ معيار المراجعة (٢٤٠)، "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

إضافية وإجراءات مراجعة إضافية، بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

٨. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.^٨ وبين معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية، والاستجابات العامة من المراجع، يتأثران بفهم المراجع لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً من المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.^٩

التدرج

٩. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات للتدرج توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً.^{١٠} ويستهدف هذا المعيار أعمال المراجعة التي تُنفَّذ على جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثر تعقيداً، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشراً على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الأصغر قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبر قد تكون أقل تعقيداً.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.

التعريفات

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

- (أ) *الإقرارات*: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة 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. (راجع: الفقرة ١١)
- (ب) *خطر الأعمال*: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو هو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
- (ج) *أدوات الرقابة*: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق: (راجع: الفقرات ٢٠-٥١)
- (١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون مؤنّقة أو منصوباً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.
- (٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.
- (د) *أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضاً تعريف بيئة تقنية المعلومات.

^٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

^٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

^{١٠} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٦٩أ

(هـ) أدوات الرقابة على معالجة المعلومات: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها). (راجع: الفقرة ٦١)

(و) عوامل الخطر الملازم: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش^{١١} الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. (راجع: الفقرتين ٧١، ٨١)

(ز) بيئة تقنية المعلومات: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضاً آليات تقنية المعلومات والموظفون المشاركون في تلك الآليات، التي تستخدمها المنشأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية. ولأغراض هذا المعيار:

(١) تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج يتم استخدامه في إنشاء المعاملات أو المعلومات، أو معالجتها أو تسجيلها أو التقرير عنها. وتشمل تطبيقات تقنية المعلومات مستودعات البيانات وبرمجيات كتابة التقارير.

(٢) تضم البنية التحتية لتقنية المعلومات الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يتعلق بها من أجهزة وبرمجيات.

(٣) آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي تتبعها المنشأة لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات.

(ح) الإقرارات ذات الصلة: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يُعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر الملازم). (راجع: الفقرة ٩١)

(ط) المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها (انظر بيئة تقنية المعلومات).

(ي) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

(ك) فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم: فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح الذي يوجد له إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة.

(ل) الخطر المهم: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه: (راجع: الفقرة ١٠١)

(١) يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو

(٢) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى^{١٢}.

(م) نظام الرقابة الداخلية: نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ولأغراض معايير المراجعة، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة:

(١) بيئة الرقابة؛

(٢) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

^{١١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٤١-٢٧١

^{١٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٨ ومعيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٨

(٣) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

(٤) نظام المعلومات والاتصالات؛

(٥) أنشطة الرقابة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لما يلي: (راجع: الفقرات ١١-١٨)

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى القرارات؛
(ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرة ١٤)

١٤. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (راجع: الفقرات ١٩-٢١)

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها). (راجع: الفقرات ٢٢-٢٦)
(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات ٢٧-٣١)
(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات ٣٢-٣٦)

المعلومات من المصادر الأخرى

١٥. عند الحصول على أدلة المراجعة وفقاً للفقرة ١٣، يجب على المراجع أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من: (راجع: الفقرتين ٣٧، ٣٨)

(أ) إجراءات المراجع المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛
(ب) الارتباطات الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها لصالح المنشأة.

١٦. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات المراجعة السابقة، يجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية. (راجع: الفقرات ٣٩-٤١)

مناقشة فريق الارتباط

١٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية. (راجع: الفقرات ٤٢-٤٧)

١٨. في حال عدم مشاركة أعضاء من فريق الارتباط في النقاش الذي يجريه فريق الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرتين ٤٨، ٤٩)

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرات ٥٠-٥٥)

١٩. يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:

(١) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛ (راجع: الفقرات ٥٦٦-٦٧٧)

(٢) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛ (راجع: الفقرات ٦٨١-٧٣١)

(٣) المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛ (راجع: الفقرات ٧٤١-٨١١)

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛ (راجع: الفقرات ٨٢١-٨٤١)

(ج) كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه في البندين (أ) و(ب). (راجع: الفقرات ٨٥١-٨٩١)

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

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٩٠٠ - ٩٥٠)

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات ٩٦٠-٩٨١)

بيئة الرقابة

٢١. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين ٩٩٠، ١٠٠٠)	
(أ) فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهيكل التي تتعامل مع ما يلي: (راجع: الفقرتين ١٠١٠، ١٠٢٠) (١) كيفية تنفيذ المسؤوليات الإشرافية للإدارة، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛ (٢) استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة؛ (٣) تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛ (٤) كيفية قيام المنشأة بجذب الكفاءات وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛ (٥) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛	(ب) تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات ١٠٣٠-١٠٨٠) (١) ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (٢) ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها؛ (٣) ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٢٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:	
(أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٠٩٠، ١١٠٠) (١) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (راجع: الفقرة ٦٢٢) (٢) تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛ (٣) مواجهة تلك المخاطر؛	(ب) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرات ١١١٠-١١٣٠)

٢٣.

إذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهرى أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على المراجع:

- (أ) أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراجع أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛
- (ب) أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقويم المراجع الوارد في الفقرة ٢٢(ب).

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٢٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين ١١٤، ١١٥)	(أ) فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي: (١) التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها: (راجع: الفقرتين ١١٦، ١١٧) (٢) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها: (راجع: الفقرة ١١٨) (ب) فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها: (راجع: الفقرتين ١١٩، ١٢٠ أ)
(ج) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٢٢ أ)	

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرات ١٢٣ أ-١٣٠)

نظام المعلومات والاتصالات

٢٥. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرة ١٣١ أ)	(أ) فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة: (راجع: الفقرات ١٣٢ أ-١٤٣ أ) (١) طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية: أ. إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ ب. جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية؛ (٢) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛
(ج) تقويم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة ١٤٦ أ)	

	(٣) آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛ (٤) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ) (١) إلى (أ) (٣) أعلاه؛ (ب) فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية: (راجع: الفقرتين ١٤٤٤، ١٤٥٥) (١) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير المالي؛ (٢) بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ (٣) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية؛

أنشطة الرقابة

٢٦. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرات ١٤٧١-١٥٧١)	
(د) فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) أو البند (ج) (٢): (راجع: الفقرات ١٧٥١-١٨١١) (١) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ (٢) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ إجراءات إلى جانب الاستفسار من موظفي المنشأة.	(أ) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي: (١) أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يُحدد على أنه خطر مهم؛ (راجع: الفقرتين ١٥٨١، ١٥٩١) (٢) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة: (راجع: الفقرتين ١٦٠١، ١٦١١) (٣) أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهها، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ (راجع: الفقرات ١٦٢١-١٦٤١) (٤) أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني؛ (راجع: الفقرة ١٦٥١) (ب) القيام بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) بالتحريف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (راجع: الفقرات ١٦٦١-١٧٢١)

	(ج) التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في البند (ب): (راجع: الفقرتين ١٧٣أ، ١٧٤أ) (١) المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (٢) أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر؛

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

٢٧. بناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة. (راجع: الفقرتين ١٨٢أ، ١٨٣أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرتين ١٨٤أ، ١٨٥أ)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى

٢٨. يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وأن يحدد ما إذا كانت توجد على: (راجع: الفقرات ١٨٦أ-١٩٢أ)

(أ) مستوى القوائم المالية: (راجع: الفقرات ١٩٣أ-٢٠٠أ) أو

(ب) مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (راجع: الفقرة ٢٠١أ)

٢٩. يجب على المراجع أن يحدد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. (راجع: الفقرات ٢٠٢أ-٢٠٤أ)

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية

٣٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع أن يقيم المخاطر إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرات ١٩٣أ-٢٠٠أ)

(أ) أن يحدد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات؛

(ب) أن يقوم طبيعة ومدى تأثيرها المنتشر على القوائم المالية.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات ٢٠٥أ-٢١٧أ)

٣١. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يجب على المراجع أن يقيم الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان كيفية ودرجة ما يلي:

(أ) تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف؛

(ب) تأثير مخاطر التحريف الجوهرى، على مستوى القوائم المالية، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرتين ٢١٥أ، ٢١٦أ)

٣٢. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرى المقيمة تُعد مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات ٢١٨أ-٢٢١أ)

٣٣. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٢٢٢أ-٢٢٥أ)

تقييم خطر الرقابة

٣٤. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيّم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤداه أن تقييم خطر التحريف الجوهرية هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرات ٢٢٦أ-٢٢٩أ)

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة. (راجع: الفقرات ٢٣٠أ-٢٣٢أ)

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية

٣٦. فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسباً. (راجع: الفقرات ٢٣٣أ-٢٣٥أ)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣٧. إذا حصل المراجع على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم. (راجع: الفقرة ٢٣٦أ)

التوثيق

٣٨. يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: ١٣ (راجع: الفقرات ٢٣٧أ-٢٤١أ)

(أ) المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الرئيسية في فهم المراجع وفقاً للفقرات ١٩ و ٢١ و ٢٢ و ٢٤ و ٢٥؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المراجع إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛

(ج) تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦؛

(د) مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها 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.

* يمكن الرجوع إلى تعريف "فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم" الوارد في الفقرة ١٢ (ك) من هذا المعيار.

١٣ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، والفقرتان ٦١ و ٧٢

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات (راجع: الفقرة ١٢)

الإقرارات (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

١١. يستخدم المراجعون أصناف الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعريفهم على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها. وتحتوي الفقرة ١٩٠ على توضيح لأمثلة هذه الأصناف. وتختلف الإقرارات عن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها معيار المراجعة (٥٨٠)،^{١٤} لتأكيد أمور معينة أو دعم أدلة المراجعة الأخرى.

أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

٢١. تكون أدوات الرقابة مدمجة داخل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
٣١. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات الموظفين داخل المنشأة، أو من خلال امتناع الموظفين عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع هذه السياسات.
٤١. قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال التي تستخدمها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، أو قد تنتج عن سلوكيات غير مكلف بها ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المنشأة. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة.
٥١. قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات (راجع: الفقرة ١٢ (هـ))

٦١. تنشأ مخاطر سلامة المعلومات من قابلية التعرض لعدم الفاعلية في تطبيق سياسات المنشأة الخاصة بالمعلومات، وهي سياسات تحدد طرق تدفق المعلومات والسجلات وآليات إعداد التقارير في نظام معلومات المنشأة. وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات هي إجراءات تدعم التطبيق الفعال لسياسات معلومات المنشأة. وهي قد تكون أدوات آلية (أي مدمجة في تطبيقات تقنية المعلومات) أو يدوية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات أو المخرجات) وقد تعتمد هذه الأدوات على أدوات رقابة أخرى، بما في ذلك أدوات الرقابة الأخرى على معالجة المعلومات أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

عوامل الخطر الملزم (راجع: الفقرة ١٢ (و))

ينص الملحق الثاني على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم عوامل الخطر الملزم.

٧١. قد تكون عوامل الخطر الملزم عوامل نوعية أو كمية وقد تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. وتشمل عوامل الخطر الملزم النوعية، التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، ما يلي:

• التعقيد؛ أو

• عدم الموضوعية؛ أو

• التغيير؛ أو

• عدم التأكد؛ أو

• قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملزم.

٨١. قد تشمل عوامل الخطر الملزم الأخرى، التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، ما يلي:

^{١٤} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

- الأهمية الكمية أو النوعية لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح؛ أو
- حجم البنود التي سيتم معالجتها من خلال فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو التي سيتم عكسها في الإفصاح، أو عدم وجود توحيد في تكوين هذه البنود.

الإقرارات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٢ (ح))

٩أ. قد يتعلق خطر التحريف الجوهرى بأكثر من إقرار، وفي هذه الحالة تُعد جميع الإقرارات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر إقرارات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها، فإنه لا يُعد عندئذ إقراراً ذا صلة.

الخطر المهم (راجع: الفقرة ١٢ (ل))

١٠أ. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع ضمن السياق الذي يتم النظر خلاله في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر الملازم، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته ضمن السياق الخاص بكيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات ١٣-١٨)

١١أ. تتضمن مخاطر التحريف الجوهرى المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها.^{١٥} وتنص أيضاً معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

• معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث)^{١٦} فيما يخص التقديرات المحاسبية؛

• معيار المراجعة (٥٥٠) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛

• معيار المراجعة (٥٧٠) فيما يخص الاستمرارية؛

• معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٨} فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

١٢أ. تُعد نزعة الشك المبني ضرورة لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد المراجع في أن يظل منتبهاً لأدلة المراجعة التي لا تنحاز إلى تأكيد وجود المخاطر أو التي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المبني هي موقف سلوكي يطبقه المراجع عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته. ويطبق المراجع الحكم المبني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لتقييم المخاطر.

١٣أ. يمكن أن يشتمل تطبيق المراجع لنزعة الشك المبني على ما يلي:

- التقصي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛
- النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛
- النظر فيما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدعم تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

^{١٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ١٢-٢٧

^{١٦} معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

^{١٧} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

أسباب أهمية الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة ١٣)

١٤. إن تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة لدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها بطريقة غير منحازة يمكن أن يساعد المراجع في التعرف على المعلومات التي يحتمل أن تكون متناقضة، مما قد يساعده في ممارسة نزعة الشك المهني عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.

مصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

١٥. قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى،^{١٩} فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:

- التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المراجعين الداخليين.
 - أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواء تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غير مباشر.
 - المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.
- وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر المراجع في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠).^{٢٠}

التدرج (راجع: الفقرة ١٣)

١٦. ستباين طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداهما بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها (على سبيل المثال، الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها). ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

١٧. بالرغم من التباين الذي قد يكون موجوداً في مدى الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، فإن المراجع يظل مطالباً بالتوصل إلى الفهم وفقاً للفقرات ١٩ و ٢١ و ٢٢ و ٢٤ و ٢٥ و ٢٦.

أمثلة:

بعض المنشآت، بما في ذلك المنشآت الأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، قد لا تكون لديها آليات ونظم مهيكلتة ثابتة (على سبيل المثال، آلية لتقييم المخاطر أو آلية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية) أو قد تكون لديها آليات أو نظم ثابتة ولكنها موثقة بشكل محدود أو تفتقر إلى الاتساق في كيفية تطبيقها. وعندما تفتقر هذه النظم والآليات إلى الطابع الرسمي، فإن المراجع قد يظل قادراً على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر من خلال الملاحظة والاستفسار.

ومن المتوقع أن يكون لدى المنشآت الأخرى، التي تكون منشآت أكثر تعقيداً في الغالب، سياسات وإجراءات ذات طابع رسمي وذات توثيق أكبر. ويمكن أن يستخدم المراجع مثل هذا التوثيق عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

١٨. قد تكون طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها في ارتباط يتم لأول مرة أكثر شمولاً من الإجراءات التي تتم في الارتباطات المتكررة. وفي الفترات اللاحقة، يمكن أن يركز المراجع على التغييرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

^{١٩} انظر الفقرتين ٣٧١ و ٣٨٠.

^{٢٠} معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٧

أنواع إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٤)

١٩أ. يشرح معيار المراجعة (٥٠٠) ٢١ أنواع إجراءات المراجعة التي قد يتم تنفيذها عند الحصول على أدلة المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. وقد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداهها، بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة. ٢٢ ويمكن أن ينفذ المراجع الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضاً أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى الإقرارات أو تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٢٠أ. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة ١٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية فيها (انظر الفقرات ١٩-٢٦)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. ويجوز تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية. وقد تشمل هذه الإجراءات على استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو المشرفين الخارجيين عليها أو من المقيمين الذين استعان بهم المنشأة.

الأدوات والأساليب الآلية (راجع: الفقرة ١٤)

٢١أ. يمكن للمراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر، باستخدام الأدوات والأساليب الآلية، على كميات كبيرة من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية) لأغراض من بينها التحليل أو إعادة الاحتساب أو إعادة التنفيذ أو المطابقات.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

أسباب الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

٢٢أ. يمكن أن يحصل المراجع على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي.

٢٣أ. قد يوفر الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقرير المالي والأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، للمراجع وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) ٢٣ أهمية الاتصال المتبادل الفعال في مساعدة المراجع في الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، أو معالجتها أو تسجيلها، المراجع في تقويم مدى مناسبة اختيار سياسات محاسبية معينة وتطبيقها.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والعلم بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، ومعاني الشروط التعاقدية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.

٢١ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرات ١٤١-١٧١ والفقرات ٢١١-٢٥١

٢٢ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١٦١

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

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو الاستفسار من القائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي تقنية المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم أو الرقابة، أو المخاطر الأخرى المرتبطة بتقنية المعلومات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٤أ. 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.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

ينص الملحق الرابع على اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة

أسباب الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها)

٢٥أ. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٦أ. ترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على خطر عدم الالتزام الجوهرية بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالتقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر

٢٧أ. تساعد الإجراءات التحليلية 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، وخاصة التي تكون بسبب الغش.

٢٨أ. ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن المراجع على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملزم، مثل التغير، على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.

أنواع الإجراءات التحليلية

٢٩أ. يمكن للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر:

- أن تشمل على معلومات مالية وغير مالية، ومثال ذلك، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة (معلومات غير مالية).
- أن تستخدم بيانات مجمعة على مستوى عالٍ وبناءً عليه، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد توفر مؤشراً مبدئياً عاماً عن احتمالية وجود تحريف جوهرية.

مثال:

عند مراجعة العديد من المنشآت، بما في ذلك المنشآت ذات نماذج الأعمال والآليات الأقل تعقيداً، وذات نظم المعلومات الأقل تعقيداً، قد يجري المراجع مقارنات بسيطة بين المعلومات، مثل التغير في أرصدة الحسابات المرحلية أو الشهرية عن الأرصدة في الفترات السابقة، للحصول على مؤشر للمجالات التي يمكن أن تنطوي على مخاطر أكبر.

٣٠ أ. يتناول هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات لتقييم المخاطر. ويتناول معيار المراجعة (٥٢٠) استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس") ومسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة. وبناءً عليه، فإن الإجراءات التحليلية التي تُنفذ على أنها إجراءات لتقييم المخاطر ليس من المطلوب تنفيذها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٢٠). ومع ذلك، فقد توفر المتطلبات والمواد التطبيقية في معيار المراجعة (٥٢٠) إرشادات مفيدة للمراجع عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إجراءات تقييم المخاطر.

الأدوات والأساليب الآلية

٣١ أ. يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية باستخدام عدد من الأدوات أو الأساليب، التي قد تكون آلية. وقد تتم الإشارة إلى تطبيق الإجراءات التحليلية الآلية على البيانات بلفظ تحليل البيانات.

مثال:

قد يستخدم المراجع جدول بيانات لإجراء مقارنة بين المبالغ الفعلية المسجلة والمبالغ المتوقعة، أو قد ينفذ إجراء أكثر تطوراً عن طريق استخراج البيانات من نظام معلومات المنشأة، ثم يقوم بتحليل هذه البيانات باستخدام أساليب تصوير البيانات لتحديد فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي قد يكون من المُبَرَّر أن يُنفذ لها المزيد من إجراءات تقييم المخاطر الخاصة.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ١٤ ج))

أسباب تنفيذ الملاحظة والفحص المادي على أنها إجراءات لتقييم المخاطر

٣٢ أ. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع، الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها.

التدرج

٣٣ أ. في حالة عدم توثيق السياسات أو الإجراءات، أو إذا كانت أدوات الرقابة لدى المنشأة ذات طابع أقل رسمية، فقد يظل المراجع قادراً على الحصول على بعض أدلة المراجعة لدعم معرفته على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمه لها من خلال ملاحظة أداء الرقابة أو التقصي عنه.

أمثلة:

- يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال الملاحظة المباشرة، إلى فهم أدوات الرقابة المطبقة على جرد المخزون، حتى وإن لم تكن المنشأة قد قامت بتوثيقها.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة الفصل في الواجبات.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة كلمات المرور التي يتم إدخالها.

الملاحظة والفحص المادي باعتبارهما إجراءات لتقييم المخاطر

٣٤ أ. يمكن أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر على الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات الداخلية (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.

^{٢٤} معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفون بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقرات ومصانع المنشأة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل الصحف التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية؛ أو المستندات الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة (كتلك المشار إليها في الفقرة ٧٩أ).
- سلوكيات وتصرفات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (مثل ملاحظة أحد اجتماعات لجنة المراجعة).

الأدوات والأساليب الآلية

٣٥أ. يمكن أن تُستخدم أيضاً الأدوات أو الأساليب الآلية لملاحظة الأصول بصفة خاصة، أو فحصها مادياً، على سبيل المثال من خلال استخدام أدوات الملاحظة عن بُعد (على سبيل المثال، الطائرات المسيّرة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٦أ. يمكن أن تشمل أيضاً إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها مراجعو منشآت القطاع العام على الملاحظة والفحص المادي للمستندات التي تُعدها الإدارة لسلطة إصدار الأنظمة، على سبيل المثال، المستندات المتعلقة بتقارير الأداء الإلزامية.

المعلومات من المصادر الأخرى (راجع: الفقرة ١٥)

أسباب نظر المراجع في المعلومات التي من مصادر أخرى

٣٧أ. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها عن طريق توفير معلومات ورؤى بشأن ما يلي:

- طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها، والتغيرات المحتملة عن الفترات السابقة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون أيضاً ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة.
- إطار التقرير المالي المنطبق وتطبيقه على طبيعة المنشأة وظروفها.

المصادر الأخرى ذات الصلة

٣٨أ. تشمل مصادر المعلومات الأخرى ذات الصلة:

- إجراءات المراجع فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في هذا الشأن.^{٢٥}
- الارتباطات الأخرى التي نفذها للمنشأة الشريك المسؤول عن الارتباط. فربما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد اكتسب معرفة ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك عن المنشأة وبيئتها، عندما قام بتنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة. ويمكن أن يكون من بين هذه الارتباطات ارتباطات الإجراءات المتفق عليها أو ارتباطات المراجعة أو التأكيد الأخرى، بما في ذلك الارتباطات التي تتناول متطلبات التقرير الزائدة في دولة المنشأة.

^{٢٥} معييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢-٢٤

المعلومات من تجارب المراجع السابقة مع المنشأة ومن المراجعات السابقة (راجع: الفقرة ١٦)

أسباب أهمية المعلومات التي من المراجعات السابقة للمراجعة الحالية

٣٩أ. قد توفر تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة معلومات ذات صلة بتحديد المراجع لطبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداهما، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.

طبيعة المعلومات المأخوذة من المراجعات السابقة

٤٠أ. إن تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة قد توفر للمراجع معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة).
- التغييرات المهمة التي ربما تكون المنشأة أو عملياتها قد أجرتها منذ الفترة المالية السابقة.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى أو أرصدة الحسابات (والإفصاحات المتعلقة بها) التي واجه فيها المراجع صعوبة عند تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقيدها.

٤١أ. إن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تجاربه السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وذلك إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لأغراض المراجعة الحالية. وإذا كانت طبيعة المنشأة أو ظروفها قد تغيرت، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، فإن المعلومات التي من الفترات السابقة قد لا تُعد بعد ذلك ذات صلة أو يمكن الاعتماد عليها في المراجعة الحالية. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات أو إمكانية الاعتماد عليها، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة. وإذا لم يكن من الممكن الاعتماد على المعلومات، فإنه يمكن للمراجع أن ينظر في تنفيذ المزيد من الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أسباب مطالبة فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى

٤٢أ. إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى:

- يوفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق الارتباط.
- يسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها عوامل الخطر الملزم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، وكيفية ومواقع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ.
- يساعد في تحسين فهم أعضاء فريق الارتباط لإمكانية حدوث تحريف جوهرى في القوائم المالية في المجالات المعنية المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤديونها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. وتساعد المناقشة، بصفة خاصة، أعضاء فريق الارتباط في زيادة النظر في المعلومات المتناقضة بناءً على فهم كل عضو لطبيعة المنشأة وظروفها.
- يوفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة، وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهرى أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.^{٢٦}

٤٣١. تُعد نزعة الشك المبنى ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويمكن أن تؤدي المناقشات الجادة والصريحة بين فريق الارتباط، بما في ذلك فيما يخص المراجعات المتكررة، إلى تحسين التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ومن المحصلات الأخرى التي قد تنتج عن المناقشة أن يتعرف المراجع على جوانب خاصة من المراجعة يمكن أن تكون لممارسة نزعة الشك المبنى أهمية خاصة فيما يتعلق بها وإمكانية أن يؤدي ذلك إلى إشراك أعضاء أكثر خبرة في فريق الارتباط يتمتعون بالمهارات المناسبة لإشراكهم في تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بتلك الجوانب.

التدرج

٤٤١. عندما يقوم بتنفيذ الارتباط فرداً واحداً، مثل محاسب قانوني فرد (أي عندما لا يكون من الممكن إجراء مناقشة داخل فريق الارتباط)، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرتين ٤٢١ و ٤٦١ يمكن أن يساعد المراجع، رغم ذلك، في التعرف على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهرى.

٤٥١. عندما يتولى تنفيذ الارتباط فريق ارتباط كبير، كما في مراجعة القوائم المالية للمجموعة، فليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ المراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى الشريك أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن العمل الذي سيتم تنفيذه في المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، مع الأخذ في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

مناقشة الإفصاحات في إطار التقرير المالي المنطبق

٤٦١. أثناء المناقشة المطلوبة بين أعضاء فريق الارتباط، تساعد مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق في التعرف مبكراً أثناء المراجعة على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهرى فيما يتعلق بالإفصاحات، حتى في الظروف التي يتطلب فيها إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات بسيطة. ومن بين الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

- التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة، على سبيل المثال، حدوث تجميع مهم للأعمال خلال الفترة الخاضعة للمراجعة؛
- الإفصاحات التي ربما كان من الصعب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأنها في السابق؛
- الإفصاحات عن الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بخصوص المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٤٧١. أثناء المناقشة التي يجريها مراجعو منشآت القطاع العام داخل فريق الارتباط، يمكن النظر أيضاً في أي أهداف إضافية أوسع نطاقاً، وما يتعلق بها من مخاطر، ناشئة عن التكلفة الرسمي بالمراجعة أو واجباتها فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٩-٢٧)

تنص الملاحق من ١ إلى ٦ على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

التوصل إلى الفهم المطلوب (راجع: الفقرات ١٩-٢٧)

٤٨. يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها، عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات المراجع عند الحصول على معلومات جديدة.

٤٩. قد يساعد أيضاً فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم المراجع لنظام معلومات المنشأة.

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

٥٠. أ. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضاً المراجع في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، وتقييمها، وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المُحدث في عام ٢٠١٩) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر الغش وفقاً لمعييار المراجعة (٢٤٠) أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقاً لمعييار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث))؛ أو
- تنفيذ الإجراءات اللازمة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)؛^{٢٧} أو

- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)؛^{٢٨} أو

- تحديد الأهمية النسبية أو الأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠)؛^{٢٩} أو

- النظر في مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

٥١. يعرف المراجع من خلال فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، كيف يخطط وينفذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عند القيام بما يلي:

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقاً لمعييار المراجعة (٥٢٠)؛^{٣٠}
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)؛
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفافية).

التدرج

٥٢. يُعد طبيعة الفهم المطلوب ومداه مسألة حكم مهني للمراجع ويختلف ذلك من منشأة لأخرى بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها، بما في ذلك:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات لديها؛

- التجارب السابقة للمراجع مع المنشأة؛

^{٢٧} معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

^{٢٨} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(هـ)

^{٢٩} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ١٠ و ١١

^{٣٠} معيار المراجعة (٥٢٠)، الفقرة ٥

- طبيعة نظم المنشأة وآلياتها، بما في ذلك ما إذا كانت ذات طابع رسمي أم لا؛
- طبيعة وثائق المنشأة وشكلها.

٥٣. يمكن لإجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المراجع للتوصل إلى الفهم المطلوب أن تكون أقل شمولاً عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وأكثر شمولاً فيما يخص المنشآت الأكثر تعقيداً. ومن المتوقع أن يكون الفهم المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

٥٤. تتيح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر أن تقدم إفصاحات أبسط وأقل تفصيلاً في القوائم المالية. لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق حسب انطباقه على المنشأة.

٥٥. يمكن أيضاً لقيام المنشأة باستخدام تقنية المعلومات وطبيعة ومدى التغيرات في بيئة تقنية المعلومات أن يؤثر على المهارات المتخصصة اللازمة للمساعدة في التوصل إلى الفهم المطلوب.

المنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة ١٩ (أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع: الفقرة ١٩ (أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته

٥٦. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته المراجع في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المنشأة.

مثال:

قد تكون المنشأة منشأة وحيدة أو قد يشتمل هيكل المنشأة على منشآت فرعية أو أقسام أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وعلاوة على ذلك، قد يكون الهيكل القانوني مختلفاً عن الهيكل التشغيلي. وغالباً ما يطرأ عن الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكل كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.

- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. وقد يساعد هذا الفهم في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكل كافٍ في القوائم المالية.^{٣١}
- التمييز بين الملاك والمكلفين بالحوكمة والإدارة.

مثال:

في المنشآت الأقل تعقيداً، قد يشارك ملاك المنشأة في إدارتها، ولذلك قلماً يكون هناك تمييز بينهما، أو قد يتلاشى ذلك التمييز تماماً. وفي المقابل، كما في بعض المنشآت المدرجة، قد يكون هناك تمييز واضح بين الإدارة وملاك المنشأة والمكلفين بالحوكمة.^{٣٢}

^{٣١} يحدد معيار المراجعة (٥٥٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

^{٣٢} توفر الفقرتان ١١ وأ ٢٦٠ من معيار المراجعة (٢٦٠) إرشادات بشأن تحديد المكلفين بالحوكمة وتوضح أنه في بعض الحالات، قد يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة.

• هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وتعقيدها.

أمثلة:

يمكن أن:

- يكون لدى المنشأة العديد من نظم تقنية المعلومات القديمة التي يتم استخدامها في أعمال متنوعة والتي لا تتكامل مع بعضها بشكل جيد مما ينتج عنه تعقيد في بيئة تقنية المعلومات.
- تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص جوانب معينة من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة).

الأدوات والأساليب الآلية

٥٧. يمكن أن يستخدم المراجع أدوات وأساليب آلية لفهم طرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات كجزء من الإجراءات التي ينفذها المراجع لفهم نظام المعلومات. ومن المحصلات المحتملة لهذه الإجراءات أن يحصل المراجع على معلومات عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الجهات التي تعمل معها المنشأة (على سبيل المثال، الموردون والمعملاء والأطراف ذات العلاقة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٥٨. قد لا يكون للملكية المنشآت في القطاع العام نفس درجة الصلة كما في القطاع الخاص لأن القرارات المتعلقة بالمنشأة قد يتم اتخاذها من خارج المنشأة نتيجة للآليات السياسية. ولذلك، قد لا تكون للإدارة سيطرة على قرارات معينة يتم اتخاذها. ومن بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة، فهم قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات الأحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجيهها الاستراتيجي.

مثال:

قد تكون منشأة القطاع العام خاضعة لأنظمة أو توجيهات أخرى تصدرها السلطات، تطالبها بالحصول على موافقة أطراف من خارج المنشأة على استراتيجيتها وأهدافها قبل تطبيقها. ولذلك، فقد تشمل الأمور التي تتعلق بفهم الهيكل القانوني للمنشأة على الأنظمة واللوائح المنطبقة وتصنيف المنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة وزارة أو إدارة أو هيئة أو أي نوع آخر من المنشآت).

الحوكمة

أسباب توصل المراجع إلى فهم للحوكمة

٥٩. قد يؤدي فهم الحوكمة إلى مساعدة المراجع في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً أدلة على وجود أوجه قصور، مما قد يشير إلى ارتفاع قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لمخاطر التحريف الجوهري.

فهم حوكمة المنشأة

٦٠. من بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لحوكمة المنشأة:

- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشاركون بعضهم أو جميعهم في إدارة المنشأة.
- وجود أي مجلس غير تنفيذي وانفصاله، إن وجد، عن الإدارة التنفيذية.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشغلون مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، كأعضاء مجلس الإدارة.
- وجود مجموعات فرعية من المكلفين بالحوكمة، كوجود لجنة مراجعة على سبيل المثال، ومسؤوليات مثل هذه المجموعات.
- مسؤوليات المكلفين بالحوكمة عن الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي، بما في ذلك اعتماد القوائم المالية.

نموذج أعمال المنشأة

ينص الملحق الأول على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة ونموذج أعمالها، وأيضاً اعتبارات إضافية لمراجعة المنشآت ذات الغرض الخاص.

أسباب توصل المراجع إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة

٦١١. يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها المراجع في فهم المنشأة على مستوى استراتيجي، وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر الأعمال التي لها تأثير على القوائم المالية المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب عليها في النهاية تبعات مالية، ومن ثمّ سيكون لها تأثيرٌ على القوائم المالية.

أمثلة:

يمكن أن يستند نموذج أعمال المنشأة إلى استخدام تقنية المعلومات بطرق مختلفة:

- تباع المنشأة أحذية من متجر مادي، وتستخدم نظاماً متقدماً خاصاً بالمخزون ونقاط البيع لتسجيل بيع الأحذية؛ أو
 - تباع المنشأة الأحذية عبر الإنترنت ولذلك يتم معالجة جميع معاملات البيع في بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك إنشاء المعاملات من خلال موقع إلكتروني.
- فيما يخص كلتا هاتين المنشأتين، سيكون هناك اختلاف كبير بين مخاطر الأعمال الناشئة عن نماذج أعمال مختلفة تماماً، رغم أن كلتا المنشأتين تعملان في بيع الأحذية.

فهم نموذج أعمال المنشأة

٦٢١. لا تُعد جميع جوانب نموذج الأعمال ذات صلة بفهم المراجع. فمخاطر الأعمال أوسع نطاقاً من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، وتشتمل على تلك الأخيرة. والمراجع ليس مسؤولاً عن فهم جميع مخاطر الأعمال، أو التعرف عليها، لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهرية.

٦٣١. يمكن أن تنشأ مخاطر الأعمال، التي تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية، عمّا يلي:

- الأهداف أو الاستراتيجيات غير المناسبة، أو التنفيذ غير الفعال للاستراتيجيات، أو التغيير أو التعقيد.
- الإخفاق في إدراك الحاجة للتغيير قد ينشأ عنه أيضاً خطر الأعمال نتيجة لما يلي، على سبيل المثال:
 - الفشل المحتمل في تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛ أو
 - وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
 - عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات قانونية ومخاطر تتعلق بالسمعة.

• الدوافع أو الضغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة، مما يؤثر على معقولية الافتراضات المهمة وتوقعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

٦٤١. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهري في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة، مثل الافتقار إلى الأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة؛ أو
- المنتجات والخدمات الجديدة التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات المرتبطة بالمنتجات؛ أو
- التوسع في حجم العمل، مع عدم التقدير الدقيق لحجم الطلب؛ أو
- المتطلبات المحاسبية الجديدة التي لم يوجد لها تطبيق مكتمل أو سليم؛ أو

- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية؛ أو
 - متطلبات التمويل الحالية والمرتبقة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات؛ أو
 - استخدام تقنية المعلومات، مثل تطبيق نظام جديد لتقنية المعلومات سيؤثر على كل من العمليات والتقارير المالي؛ أو
 - تأثيرات تطبيق الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة.
- ٦٥أ. تحدد الإدارة عادةً مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهتها. وتُعد آلية تقييم تلك المخاطر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحتوي الفقرة ٢٢ والفقرات ١٠٩-١١٣ على نقاش لتلك الآلية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- ٦٦أ. قد تقوم المنشآت العاملة في القطاع العام بإيجاد وتحقيق القيمة بطرق مختلفة عن تلك التي تحقق الثروة للملاك، ولكن سيظل لها "نموذج أعمال" له هدف محدد. ومن بين الأمور التي يمكن أن يتوصل المراجعون في القطاع العام لفهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج أعمال المنشأة:
- معرفة الأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.
 - أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.
- ٦٧أ. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بمتطلبات إبداء المساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة ١٩ (أ)(٢))

عوامل الصناعة

- ٦٨أ. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات مع الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:
- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
 - النشاط الدوري أو الموسمي.
 - تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
 - إمدادات الطاقة وتكلفتها.

٦٩أ. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم.

مثال:

في صناعة التشييد والبناء، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، من المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاء لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.^{٣٣}

العوامل التنظيمية

٧٠أ. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية وأي تغييرات تطرأ عليها. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- الإطار التنظيمي للصناعات الخاضعة للتنظيم، على سبيل المثال، المتطلبات الاحترازية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، على سبيل المثال، أنظمة ولوائح العمل.

^{٣٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

- الأنظمة واللوائح الضريبية.
 - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على ممارسة عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريف الجمركية أو القيود التجارية.
 - المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وأعمال المنشأة.
- ٧١أ. يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة، والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه.^{٣٤}
- اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
- ٧٢أ. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد توجد أنظمة أو لوائح معينة تؤثر على عمليات المنشأة. وقد تكون مثل هذه العناصر أحد الاعتبارات الضرورية عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.
- العوامل الخارجية الأخرى
- ٧٣أ. من بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.
- المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة ١٩ (أ) (٣))
- أسباب فهم المراجع للمقاييس التي تستخدمها الإدارة
- ٧٤أ. يساعد فهم مقاييس المنشأة المراجع في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواءً أكانت مستخدمة خارجياً أم داخلياً، تولّد ضغطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش).
- ٧٥أ. يمكن للمقاييس أيضاً أن تدل المراجع على احتمالية وجود مخاطر للتحريف الجوهري في معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحقّقه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.
- المقاييس التي تستخدمها الإدارة
- ٧٦أ. تقوم الإدارة وغيرها عادة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها مهمة. وقد تكشف الاستفسارات من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة، سواءً أكانت متاحة للعموم أم لا، لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرفات. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يتعرف المراجع على مقاييس الأداء ذات الصلة، سواءً الداخلية أو الخارجية، عن طريق النظر في المعلومات التي تستخدمها المنشأة لإدارة أعمالها. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس الأداء أو عدم مراجعته، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.
- ٧٧أ. يمكن أن تشمل المؤشرات الرئيسية المستخدمة لتقويم الأداء المالي على ما يلي:
- مؤشرات الأداء الرئيسية (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
 - تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
 - الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو غيرها.
 - مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.

^{٣٤} معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

التدرج (راجع: الفقرة ١٩ (أ) (٣))

٧٨. قد تتباين الإجراءات المنفذة لفهم مقاييس المنشأة تبعاً لحجم المنشأة أو تعقيدها، وأيضاً مشاركة الملاك أو المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

أمثلة:

- فيما يخص بعض المنشآت الأقل تعقيداً، قد تكون شروط القروض المصرفية التي تحصل عليها المنشأة (أي شروط الاتفاقيات المصرفية) مرتبطة بمقاييس أداء معينة تتعلق بأداء المنشأة أو مركزها المالي (على سبيل المثال، حد أقصى لمبلغ رأس المال العامل). ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لمقاييس الأداء التي تستخدمها المصارف في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهرية.
- فيما يخص بعض المنشآت التي تكون لها طبيعة أو ظروف أكثر تعقيداً، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد يتم قياس الأداء أو المركز المالي وفقاً للوفاء بالمتطلبات التنظيمية (على سبيل المثال، متطلبات النسب التنظيمية مثل كفاية رأس المال وعقبات تحقيق نسب السيولة). ويمكن أن يستعين المراجع بفهم مقاييس الأداء تلك في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهرية.

اعتبارات أخرى

٧٩. قد تقوم أطراف خارجية أيضاً بمراجعة الأداء المالي للمنشأة وتحليله، وبخاصة للمنشآت التي تتوفر فيها المعلومات المالية للعموم. وقد ينظر المراجع أيضاً في المعلومات المتاحة للعموم لمساعدته في تعزيز فهمه لعمل المنشأة أو معرفة المعلومات المتناقضة مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

- المحللين أو وكالات التصنيف.
- وسائل الأخبار وغيرها، بما في ذلك وسائل التواصل الاجتماعي.
- سلطات الضرائب.
- السلطات التنظيمية.
- الاتحادات التجارية.
- الممولين.

ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه المعلومات المالية من المنشأة التي يتم مراجعتها.

٨٠. يختلف قياس ومراجعة الأداء المالي عن متابعة نظام الرقابة الداخلية (التي تمت مناقشتها كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في الفقرات ١١٤-١٢٢)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس ومراجعة الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
- في المقابل، يُعنى متابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة بما في ذلك تلك المتعلقة بقياس الأداء المالي ومراجعته من قبل الإدارة.

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

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٨١. إضافة إلى النظر في المقاييس ذات الصلة التي تستخدمها منشآت القطاع العام لتقييم أدائها المالي، يمكن لمراجعي منشآت القطاع العام أن ينظروا أيضاً في المعلومات غير المالية مثل تحقيق نتائج المنفعة العامة (على سبيل المثال، عدد الأفراد المستفيدين من برنامج محدد).

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٩ (ب))

فهم إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة

٨٢١. من بين الأمور التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها:

- ممارسات إعداد التقرير المالي للمنشأة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مثل:
 - المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للمصارف أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
 - إثبات الإيرادات.
 - المحاسبة عن الأدوات المالية، بما في ذلك الخسائر الائتمانية المتعلقة بها.
 - الأصول والالتزامات والمعاملات المقومة بالعملة الأجنبية.
 - المحاسبة عن المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة (على سبيل المثال، المحاسبة عن العملات المشفرة).
 - قد يشمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أي تغييرات فيها وأسباب تلك التغييرات، على أمور، مثل:
 - الطرق التي تستخدمها المنشأة لإثبات المعاملات المهمة وغير المعتادة وقياسها وعرضها والإفصاح عنها.
 - تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
 - التغييرات في البيئة، مثل التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق أو الإصلاحات الضريبية التي قد تستلزم إجراء تغيير في السياسات المحاسبية للمنشأة.
 - معايير التقرير المالي والأنظمة واللوائح الجديدة على المنشأة، وتوقيت وكيفية تبني المنشأة لهذه المتطلبات أو التزامها بها.
٨٣١. قد يساعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها المراجع في معرفة مواطن التغيير المحتملة عند إعداد التقرير المالي للمنشأة (عن الفترات السابقة، على سبيل المثال).

مثال:

إذا نفذت المنشأة تجميع مهم للأعمال خلال الفترة، فمن المرجح أن يتوقع المراجع حدوث تغييرات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المرتبطة بذلك التجميع. وفي المقابل، إذا لم تحدث أي تغييرات مهمة في إطار التقرير المالي خلال الفترة، فإن فهم المراجع لذلك قد يساعده في التأكد من أن الفهم الذي تم التوصل إليه في الفترة السابقة لا يزال منطبقاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٨٤١. تحدد الأطر النظامية والتنظيمية ذات الصلة بكل دولة أو في كل منطقة جغرافية إطار التقرير المالي المنطبق في 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.

كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف (راجع: الفقرة ١٩ (ج))

يحتوي الملحق الثاني على أمثلة لأحداث وحالات، مصنفة حسب عوامل الخطر الملازم، قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرية.

أسباب فهم المراجع لعوامل الخطر الملازم عند فهمه للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

٨٥أ. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تؤثر خصائصها على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف. وهذه الخصائص هي عوامل الخطر الملازم. وقد تؤثر عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عن طريق التأثير على احتمالية حدوث تحريف أو حجم التحريف إذا كان من المقدر حدوثه. وقد يساعد فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في التوصل إلى فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات أو حجمها، وهو ما يساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة ٢٨(ب). ويساعد أيضاً فهم درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في تقييم احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر الملازم وفقاً للفقرة ٣١(أ). وبناءً عليه، فإن فهم عوامل الخطر الملازم قد يساعد المراجع أيضاً في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠).

٨٦أ. قد يتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتقييمه للخطر الملازم بأدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى أو إجراءات المراجعة الإضافية أو عند الوفاء بالمتطلبات الأخرى الواردة في معايير المراجعة (انظر الفقرات ٩٥٠ و ١٠٣٠ و ١١١٠ و ١٢١٠ و ١٢٤٠ و ١٥١٠).

تأثير عوامل الخطر الملازم على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

٨٧أ. يرتبط مدى قابلية تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف نتيجة التعقيد أو عدم الموضوعية ارتباطاً وثيقاً في الغالب بمدى خضوع هذه الأمور للتغير أو عدم التأكد.

مثال:

إذا أجرت المنشأة تقديراً محاسبياً قائماً على افتراضات، يخضع اختيارها لاجتهاد مهم، فمن المرجح عندئذ أن يتأثر قياس التقدير المحاسبي بكل من عدم الموضوعية وعدم التأكد.

٨٨أ. كلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية، زادت حاجة المراجع إلى تطبيق نزعة الشك المهني. وأيضاً، عندما تكون إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عرضة للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد، فإن عوامل الخطر الملازم تلك قد توفر فرصة لتحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد، وقد تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة. ويتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمه للخطر الملازم على مستوى الإقرارات، بالعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

٨٩أ. إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضاً على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وبناءً عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقاً للفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٢٤٠)، التي تتطلب من المراجع أن يقوم بتقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢١-٢٧)

يوضح الملحق الثالث بالتفصيل طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية، على الترتيب. ويقدم الملحق الثالث أيضاً شرحاً تفصيلياً لمكونات نظام الرقابة الداخلية لأغراض معايير المراجعة.

٩٠أ. يتوصل المراجع إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها لفهم وتقويم كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرات من ٢١ إلى ٢٧.

٩١أ. إن مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض هذا المعيار قد لا تعكس بالضرورة كيفية قيام الإدارة بتصميم نظام الرقابة الداخلية لديها، وقيامها بتطبيقه والحفاظ عليه، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون بعينه. وقد تستخدم المنشآت مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. ولغرض تنفيذ المراجعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يستخدم مصطلحات أو أطر عمل مختلفة شريطة أن يتم تناول جميع المكونات الموضحة في هذا المعيار.

التدرج

٩٢أ. تتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وطريقة تطبيقه والحفاظ عليه، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأقل تعقيداً أدوات رقابة (أي سياسات وإجراءات) أبسط أو أقل تنظيماً لتحقيق أهدافها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٩٣أ. 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.

تقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

يقدم الملحق الخامس إرشادات تفصيلية عن فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية.

٩٤أ. لا يختلف الهدف العام للمراجعة ونطاقها سواء أكانت المنشأة تعمل في بيئة يدوية في الأساس أم بيئة آلية تماماً أم بيئة تنطوي على مزيج من العناصر اليدوية والآلية (أي إن أدوات الرقابة والموارد الأخرى المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة منها ما هو يدوي ومنها ما هو آلي).

فهم طبيعة مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

٩٥أ. عند تقويم فاعلية تصميم أدوات الرقابة وما إذا كانت قد تم تطبيقها (انظر الفقرات من ١٧٥ إلى ١٨١)، يوفر فهم المراجع لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فهماً مبدئياً لطريقة تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال وطريقة الاستجابة لها. وقد يؤثر هذا الفهم أيضاً، بطرق مختلفة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمه لها (انظر الفقرة ٨٦). وهذا يساعد المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، بما في ذلك أي خطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال:

- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكونات بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وأليتها لمتابعة أدوات الرقابة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها.
- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكونات نظام معلومات المنشأة واتصالاتها وأنشطة الرقابة الخاصة بها، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها.

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

٩٦أ. إن أدوات الرقابة الموجودة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هي بالأساس أدوات رقابة غير مباشرة (أي أدوات رقابة ليست دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها، لكنها تدعم أدوات الرقابة الأخرى ولذلك فقد يكون لها تأثير غير مباشر على احتمالية اكتشاف التحريف أو منعه في الوقت المناسب). ومع ذلك، يمكن لبعض أدوات الرقابة ضمن هذه المكونات أن تكون أيضاً أدوات رقابة مباشرة.

أسباب مطالبة المراجع بفهم بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٩٧أ. توفر بيئة الرقابة أساساً عاماً لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهي لا تمنع التحريفات، أو تكتشفها وتصحيحها، بشكل مباشر. ومع ذلك، فهي قد تؤثر على فاعلية أدوات الرقابة الموجودة في المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية. وبالمثل، تهدف آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وأليتها لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إلى العمل بطريقة تدعم أيضاً نظام الرقابة الداخلية ككل.

٩٨أ. نظراً لأن هذه المكونات تُعد أساساً لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن أي قصور في عملها يمكن أن تكون له تأثيرات منتشرة على إعداد القوائم المالية. ولذلك، يؤثر فهم المراجع وتقييمه لهذه المكونات على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية وتقييمه لها، ويمكن أن يؤثر أيضاً على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وتقييمه لها. وتؤثر مخاطر التحريف الجوهرى على

مستوى القوائم المالية على تصميم المراجع للاستجابات العامة، بما في ذلك، حسيما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، طبيعة الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع وتوقيتها ومداه^{٣٥}.

التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١)

التدرج

٩٩. من المرجح أن تختلف طبيعة بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً عن بيئة الرقابة في المنشآت الأكثر تعقيداً. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأقل تعقيداً عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وبناءً عليه، فإن بعض الاعتبارات المتعلقة ببيئة رقابة المنشأة قد تكون أقل ملاءمة أو قد تكون غير منطبقة.

١٠٠. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة عن عناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكن تلك الأدلة قد تظل ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

أمثلة:

- من المرجح أن يكون الهيكل التنظيمي في المنشآت الأقل تعقيداً بسيطاً وقد يشتمل على عدد صغير من الموظفين الذين يعملون في الوظائف المتعلقة بإعداد التقرير المالي.
- إذا كانت وظيفة الحوكمة يتولاها بشكل مباشر المدير المالك، فقد يقرر المراجع أن استقلال المكلفين بالحوكمة ليس أمراً ذا صلة.
- قد لا يكون لدى المنشآت الأقل تعقيداً قواعد سلوك مهني مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفوية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن. وبناءً عليه، يكون للمواقف السلوكية الخاصة بالإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة عند فهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً.

فهم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(أ))

١٠١. يمكن الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لفهم المراجع لبيئة الرقابة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى (أي، تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات).

١٠٢. عند النظر في مدى الالتزام الذي تبديه الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال استفساراته من الإدارة والموظفين ومن خلال النظر في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، إلى فهم عمّا يلي:

- طريقة إبلاغ الإدارة الموظفين بوجهات نظرها عن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي؛
- الفحص المادي لقواعد السلوك المهني الخطية الخاصة بالإدارة وملاحظة ما إذا كان سلوك الإدارة يدعم تلك القواعد.

تقويم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

أسباب تقويم المراجع لبيئة الرقابة

١٠٣. إن تقويم المراجع لمدى تحلي المنشأة بسلوك يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية يساعده في التعرف على المشكلات المحتملة في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى؛ سواءً أكانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ وسواءً أكانت أي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهذا لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في فهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، مما يساعده بالتالي في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة ٨٦).

^{٣٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ١٠١-٣١

تقويم المراجع لبيئة الرقابة

١٠٤. يستند تقويم المراجع لبيئة الرقابة إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢١(أ).

١٠٥. قد 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. ومثل هذا التأثير إما أن يكون إيجابياً أو سلبياً.

مثال:

يمكن أن يكون انفراد شخص واحد بالهيمنة عاملاً أساسياً في تمكين المنشأة من تحقيق النمو والوفاء بأهدافها الأخرى، ويمكن أن يسهم ذلك أيضاً بشكل كبير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى، يمكن أن يؤدي هذا التركيز للمعرفة والسلطة إلى زيادة قابلية التعرض للتحريف من خلال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

١٠٦. يمكن أن ينظر المراجع في الكيفية التي قد تتأثر بها مختلف عناصر بيئة الرقابة بفلسفة الإدارة العليا وأسلوبها التشغيلي مع الأخذ في الاعتبار مشاركة أعضاء مستقلين من بين المكلفين بالحوكمة.

١٠٧. رغم أن بيئة الرقابة قد توفر أساساً مناسباً لنظام الرقابة الداخلية وقد تساعد في الحد من خطر الغش، فإن بيئة الرقابة المناسبة ليست بالضرورة رادعاً فعالاً للغش.

مثال:

يمكن لسياسات وإجراءات الموارد البشرية التي تستهدف تعيين موظفين أكفاء في إدارات المالية والمحاسبة وتقنية المعلومات أن تخفف من أثر مخاطر وقوع أخطاء عند معالجة المعلومات المالية وتسجيلها. ومع ذلك، فإن هذه السياسات والإجراءات قد لا تخفف من أثر تجاوز الإدارة العليا لأدوات الرقابة (على سبيل المثال، المبالغة في الأرباح).

١٠٨. يمكن أن يشتمل تقويم المراجع لبيئة الرقابة، من حيث صلتها باستخدام المنشأة لتقنية المعلومات، على أمور مثل:

- ما إذا كانت الحوكمة المطبقة على تقنية المعلومات تتناسب مع طبيعة المنشأة وتعقيدها ومع عملياتها التجارية التي تدعمها تقنية المعلومات، بما في ذلك تعقيد أو تطور النظام الأساسي أو البنية الأساسية لتقنيات المنشأة ومدى اعتماد المنشأة على تطبيقات تقنية المعلومات لدعم إعداد تقاريرها المالي.
- الهيكل التنظيمي الإداري فيما يتعلق بتقنية المعلومات والموارد المخصصة لها (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة قد استثمرت في إنشاء بيئة مناسبة لتقنية المعلومات وتعزيزها بالشكل المطلوب، أو ما إذا كان قد تم تعيين عدد كافٍ من الأفراد الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة بما في ذلك الحالات التي تستخدم فيها المنشأة برمجيات تجارية (بدون أي تعديلات أو بتعديلات محدودة)).

التوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

١٠٩. وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٦٢، فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف جوهري. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

- تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكن من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها؛
- التعرف على المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛
- النظر في احتمال الغش عند النظر في المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنشأة.^{٣٦}

^{٣٦} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

١١٠أ. يمكن أن ينظر المراجع في انعكاسات مخاطر الأعمال تلك على إعداد القوائم المالية للمنشأة والجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لديها.

تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أسباب تقويم المراجع لما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة

١١١أ. يمكن أن يساعد تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر المراجع في فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث المخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر. ويساعد تقويم الطريقة التي تتعرف بها المنشأة على مخاطر أعمالها، والطريقة التي تقيم وتواجه بها تلك المخاطر، المراجع في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة وتعقيدها. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى القرارات (انظر الفقرة ٨٦أ).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

١١٢أ. يستند تقويم المراجع لمناسبة آلية المنشأة لتقييم المخاطر إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢٢(أ).

التدرج

١١٣أ. يعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

مثال:

في بعض المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيما المنشآت التي يديرها ملاكها، يمكن إجراء تقييم مناسب للمخاطر من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك (على سبيل المثال، يمكن للمدير أو المدير المالك أن يخصص وقتاً بصفة روتينية لمتابعة أنشطة المنافسين والتطورات الأخرى في السوق للتعرف على مخاطر الأعمال الناشئة). ولا يتم غالباً إجراء توثيق رسمي لما يدل على حدوث هذا التقييم في هذه الأنواع من المنشآت، لكنه قد يتضح من النقاشات التي يجريها المراجع مع الإدارة حول قيامها في واقع الأمر بتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها (راجع: الفقرة ٢٤)

التدرج

١١٤أ. في المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالباً فهم المراجع للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

مثال:

قد تتلقى الإدارة شكاوى من العملاء عن وجود معلومات غير دقيقة في كشفها الشهري مما ينبّه المدير المالك إلى المشكلات المتعلقة بتوقيت إثبات مدفوعات العملاء في السجلات المحاسبية.

١١٥أ. فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تُطبّق على المعلومات المحاسبية للمنشأة بهدف الإسهام في كيفية قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

١١٦أ. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند فهم طريقة متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

- تصميم أنشطة المتابعة، على سبيل المثال ما إذا كانت متابعة دورية أو دائمة؛
- أداء أنشطة المتابعة ومعدل تكرارها؛
- تقويم نتائج أنشطة المتابعة، في الوقت المناسب، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة فعالة؛

- طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ عن أوجه القصور في الوقت المناسب إلى المسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.
- ١١٧أ. يمكن للمراجع أن ينظر أيضاً في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال:
 - أدوات الرقابة المستخدمة لمتابعة بيانات تقنية المعلومات المعقدة والتي:
 - تقوم استمرار فاعلية تصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعديلها، حسب مقتضى الحال، تبعاً للتغير في الظروف؛ أو
 - تقوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.
 - أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الواجبات.
 - أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالإعداد الآلي للتقرير المالي، وكيفية معالجتها.

فهم وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

ينص الملحق الرابع على اعتبارات إضافية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة.

١١٨أ. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة المسؤوليات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك عن طريق الاطلاع على خطة المراجعة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وإذا كان المراجع يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، أن يستعين بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تعديل توقيتها أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠). ٣٧

مصادر المعلومات الأخرى المستخدمة في آلية المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية

فهم مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

١١٩أ. قد تستخدم أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة معلومات وردت في اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء أو ملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

أسباب مطالبة المراجع بفهم مصادر المعلومات التي تستخدمها المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية

١٢٠أ. يساعد فهم مصادر المعلومات التي استخدمتها المنشأة في متابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، المراجع في تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية لديها تُعد مناسبة. وإذا افترضت الإدارة أن المعلومات المستخدمة في المتابعة كانت ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها دون وجود أساس لذلك الافتراض، فإن الأخطاء التي من الممكن أن تكون موجودة في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تقوم بها.

٣٧ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

تقويم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أسباب قيام المراجع بتقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة

١٢١أ. إن تقويم المراجع للطريقة التي تنفذ بها المنشأة التقويمات الدائمة والمنفصلة الخاصة بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، يساعده في فهم ما إذا كانت المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بفاعلية، مما يساعده في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة ٨٦أ).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

١٢٢أ. يستند التقويم الذي يجريه المراجع لمناسبة الآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية إلى فهم المراجع لتلك الآلية.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٦)

١٢٣أ. إن أدوات الرقابة الموجودة في مكوني نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة هي بالأساس أدوات رقابة مباشرة (أي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها).

أسباب مطالبة المراجع بفهم نظام المعلومات والاتصالات وأدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة

١٢٤أ. إن المراجع مطالب بفهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها لأن فهم سياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى من أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات التي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وتقويم ما إذا كان المكون يدعم على نحو مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة، يدعم المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وتقييمها. ويمكن أن يؤدي أيضاً هذا الفهم والتقويم إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية عندما تكون نتائج الإجراءات التي نفذها المراجع غير متسقة مع التوقعات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتي ربما تم التوصل إليها استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه (انظر الفقرة ٨٦أ).

١٢٥أ. إن المراجع مطالب بالتعرف على أدوات الرقابة الخاصة في مكون أنشطة الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، لأن ذلك يساعده في فهم النهج الذي اتبعته الإدارة لمواجهة مخاطر معينة مما يوفر أساساً لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لهذه المخاطر وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠). وكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملائم، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة. وحتى في حالة عدم تخطيط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمها لها يمكن أن يظل له تأثير على تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرى ذات العلاقة، وعلى تحديد توقيتها ومداه.

الطابع التكرارى لفهم المراجع وتقويمه لنظام المعلومات والاتصالات، وأنشطة الرقابة

١٢٦أ. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة ٤٩أ، فإن فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق قد يساعد المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وعند التوصل إلى فهم لمكون نظام المعلومات والاتصالات وفقاً للفقرة ٢٥(أ)، يمكن للمراجع أن يستخدم هذه التوقعات المبدئية لغرض تحديد مدى الفهم الذي يلزم التوصل إليه فيما يتعلق بأنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات.

١٢٧أ. يشمل فهم المراجع لنظام المعلومات فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في المنشأة، والجوانب الأخرى المتعلقة بذلك في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. وهذه المعلومات، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تقويم المراجع لنظام المعلومات، قد تؤكد أو تؤثر على توقعات المراجع فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة التي تم تحديدها في البداية (انظر الفقرة ١٢٦أ).

١٢٨أ. عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تتدفق بها المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام معلومات المنشأة، وكيفية تدفقها منه وخلاله، يمكن أن يتعرف المراجع أيضاً على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التي يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ). ويمكن أن يركز المراجع أولاً في تقويمه وتعرفه على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، على أدوات الرقابة المطبقة

على قيود اليومية وأدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها.

١٢٩أ. يمكن أن يؤثر أيضاً تقييم المراجع للخطر الملازم على التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن للمراجع أن يتعرف على أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة إلا عندما يكون قد قيم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة ٣١. وعلاوة على ذلك، قد لا يمكن أيضاً التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد المراجع أن الإجراءات الأساس بمفردها لا توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (وفقاً للفقرة ٣٣) إلا عندما يكون المراجع قد أجرى تقييمات للخطر الملازم.

١٣٠أ. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها، بكل مما يلي:

- فهم المراجع لسياسات المنشأة المتعلقة بأنشطة معالجة المعلومات في مكون نظام المعلومات والاتصالات؛
- تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة وتقييمه لها.

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة ٢٥)

ينص الملحق الثالث، في الفقرات ١٥-١٩، على اعتبارات إضافية تتعلق بنظام المعلومات والاتصالات.

التدرج

١٣١أ. من المرجح أن يكون نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به، في المنشآت الأقل تعقيداً أقل تطوراً مما هو عليه في المنشآت الأكبر، ومن المرجح أن ينطوي على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيداً؛ لكن الدور الذي يؤديه نظام المعلومات يظل على نفس القدر من الأهمية في جميع المنشآت. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهداً أقل عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وقد ينطوي على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً لتوفير الأساس اللازم لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) وقد يساعد ذلك المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية أو تقييمها (انظر الفقرة ٨٦).

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥ (أ))

١٣٢أ. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي. ويمكن أن يشتمل فهم الطريقة التي تقوم المنشأة من خلالها بإنشاء المعاملات وجمع المعلومات، في إطار فهم المراجع لنظام المعلومات، على فهم المعلومات المتعلقة بنظم المنشأة (وسياساتها) التي تهدف إلى تحقيق أهداف الالتزام والعمليات التشغيلية لأن مثل هذه المعلومات تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية. وفضلاً عن ذلك، قد يتوفر لدى بعض المنشآت نُظم معلومات على درجة عالية من التكامل بحيث إن أدوات الرقابة يمكن أن تكون مصممة بطريقة تهدف إلى تحقيق أهداف التقرير المالي والالتزام والتشغيل، وإلى تحقيق مزيج من هذه الأهداف، على نحو متزامن.

١٣٣أ. يشتمل أيضاً فهم نظام معلومات المنشأة على التوصل إلى فهم للموارد التي سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. ومن بين المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المشاركة في المعالجة والتي من الممكن أن تكون ذات صلة بفهم المخاطر على سلامة نظام المعلومات، ما يلي:

- كفاءة الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الأعمال؛
- ما إذا كانت هناك موارد كافية؛
- ما إذا كان هناك فصل مناسب في الواجبات.

١٣٤أ. من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة للمنشأة في مكون نظام المعلومات والاتصالات، طبيعة ما يلي:

(أ) البيانات أو المعلومات المتعلقة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي سيتم معالجتها؛

(ب) معالجة المعلومات للحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛

(ج) الآليات والموظفين والموارد الأخرى المستخدمة في آلية معالجة المعلومات.

١٣٥١. يساعد فهم آليات عمل المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

١٣٦١. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المعلومات بطرق مختلفة ويمكن أن يشتمل ذلك على ما يلي:

- الاستفسار من الموظفين المعنيين عن الإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها أو الاستفسار عن آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛ أو
- الفحص المادي للأدلة الإرشادية الخاصة بالسياسات أو العمليات، أو الوثائق الأخرى الخاصة بنظام معلومات المنشأة؛ أو
- ملاحظة تنفيذ موظفي المنشأة للسياسات أو الإجراءات؛ أو
- اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات (أي تنفيذ إجراء تتبع).

الأدوات والأساليب الآلية

١٣٧١. يمكن للمراجع أن يستخدم أيضاً أساليب آلية 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 أو الأساليب الآلية على هذه المعلومات، يمكن أن يتأكد المراجع من الفهم الذي تم التوصل إليه عن كيفية تدفق المعاملات خلال نظام المعلومات عن طريق تتبع قيود اليومية أو السجلات الرقمية الأخرى المتعلقة بمعاملات معينة، أو 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 الجوهري.

المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة

١٣٨١. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعان بهم الإدارة والمفصّل عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
 - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
 - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.

- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{٣٨}

١٣٩أ. قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، وإنما يستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات

أسباب فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات

١٤٠أ. يشتمل فهم المراجع لنظام المعلومات على فهم بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة لأن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٤١أ. قد يوفر أيضاً فهم نموذج أعمال المنشأة وكيفية تكامله مع استخدام تقنية المعلومات سياقاً مفيداً لفهم طبيعة ومدى تقنية المعلومات المتوقع وجودها في نظام المعلومات.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات

١٤٢أ. يمكن أن يركز فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات على التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى الخاصة في بيئة تقنية المعلومات، وفهم طبيعتها وعددها، عندما تكون ذات صلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات. وقد تنتج تغييرات في تدفق المعاملات أو المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعاملات أو المعلومات.

١٤٣أ. يمكن أن يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات في وقت واحد مع فهمه لكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام المعلومات، وكيفية تدفقها منه وخلالها.

التوصل إلى فهم لاتصالات المنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

التدرج

١٤٤أ. في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، يمكن أن تكون الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي مصدراً للمعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم اتصالات المنشأة.

١٤٥أ. في المنشآت الأقل تعقيداً، يمكن أن تكون الاتصالات أقل تنظيماً (على سبيل المثال، قد لا تُستخدم أدلة إرشادية رسمية) نظراً لقلّة مستويات المسؤولية وبرز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها. وبغض النظر عن حجم المنشأة، تيسّر قنوات الاتصال المفتوحة عملية الإبلاغ بالتوقعات والعمل على تحقيقها.

تقويم ما إذا كانت الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة تدعم إعداد القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

١٤٦أ. يستند تقويم المراجع لما إذا كان مكون نظام المعلومات والاتصالات لدى المنشأة يدعم على نحو مناسب عملية إعداد القوائم المالية إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه في الفقرة ٢٥(أ)–(ب).

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة

ينص الملحق الثالث، في الفقرتين ٢٠ و ٢١، على اعتبارات إضافية تتعلق بأنشطة الرقابة.

١٤٧أ. يتضمن مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للسياسات (التي تُعد هي أيضاً أدوات رقابة) في جميع المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وهو يشمل كلاً من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة.

مثال:

تتعلق أدوات الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجدد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقاً مباشراً، بمخاطر التحريف الجوهرية ذات الصلة بإقرارات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

١٤٨أ. يركز تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، وتقويمه لها، على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات رقابة تُطبق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بأن يتعرف على، وأن يقوم، بجميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المتعلقة بسياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

١٤٩أ. قد توجد أيضاً أدوات رقابة مباشرة في بيئة الرقابة أو آلية المنشأة لتقييم المخاطر أو آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦. ومع ذلك، فكلما كانت العلاقة بين أدوات الرقابة الداعمة وأداة الرقابة التي قيد النظر علاقة غير مباشرة، قلت فاعلية أداة الرقابة الداعمة في منع التحريفات ذات العلاقة، أو اكتشافها وتصحيحها.

مثال:

في الأحوال الاعتيادية، يرتبط استعراض مدير المبيعات ملخص نشاط المبيعات في متاجر معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط، بمخاطر التحريف الجوهرية ذات الصلة بالإقرار الخاص باكتمال إيرادات المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون مثل هذا الاستعراض أقل فاعلية في مواجهة تلك المخاطر من أدوات الرقابة التي ترتبط بصورة أكثر مباشرة بتلك المخاطر، مثل مطابقة وثائق الشحن بالفواتير.

١٥٠أ. تتطلب الفقرة ٢٦ أيضاً من المراجع أن يتعرف على، وأن يقوم، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي حدد المراجع أنها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، لأن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تدعم استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ولا تُعد أداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات كافية بمفردها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

١٥١أ. فيما يلي أدوات الرقابة التي من المطلوب أن يتعرف عليها المراجع، وأن يقوم بتصميمها ويحدد تطبيقها، وفقاً للفقرة ٢٦:

- أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداه. ويوفر تقويم مثل هذه الأدوات الأساس لقيام المراجع بتصميم إجراءات اختبار أدوات الرقابة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠). وتشمل أدوات الرقابة تلك، أيضاً، أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة وأدوات الرقابة على قيود اليومية. ويمكن لتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك، وتقويمه لها، أن يؤثر على فهمه لمخاطر التحريف الجوهرية، بما في ذلك تعرفه على المزيد من مخاطر التحريف الجوهرية (انظر الفقرة ٩٥أ). ويوفر هذا الفهم أيضاً الأساس لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأساس التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية ذات العلاقة التي تم تقييمها.
- أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني.

١٥٢١. يلزم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة عندما تستوفي هذه الأدوات ضابطاً أو أكثر من الضوابط الواردة في الفقرة ٢٦(أ). ولكن عندما تحقق أدوات رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري عندئذ التعرف على كل أداة من أدوات الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أنواع أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

١٥٣١. من أمثلة أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التصريحات والموافقات والمطابقات وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الواجبات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتناول حماية الأصول.

١٥٤١. قد تشمل أيضاً أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المتعلقة بعدم إعداد الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتعلق أدوات الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

١٥٥١. سواء كانت أنشطة الرقابة موجودة في بيئة تقنية المعلومات أو في نظم يدوية، فقد تكون لها أهداف متنوعة وقد يتم تطبيقها على مستويات تنظيمية ووظيفية مختلفة.

التدرج (راجع: الفقرة ٢٦)

١٥٦١. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً مشابهة لنظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وفي المنشآت الأقل تعقيداً أيضاً، قد تتولى الإدارة بنفسها تطبيق المزيد من أدوات الرقابة.

مثال:

يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة.

١٥٧١. قد يكون الفصل في الواجبات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيداً التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما قد يعوض عن ارتفاع محدودية فرص الفصل في الواجبات. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠)، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.^{٣٩}

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حُدد أنها مخاطر مهمة (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

١٥٨١. بغض النظر عما إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، فإن الفهم الذي يتم التوصل إليه عن منهج الإدارة في مواجهة تلك المخاطر يمكن أن يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب للمخاطر المهمة وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).^{٤٠} ورغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد يقل في الغالب احتمال خضوعها لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يمكن أن يشتمل على فهم ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أدوات الرقابة، مثل قيام الإدارة العليا أو الخبراء باستعراض الافتراضات.
- توثيق آليات إجراء التقديرات المحاسبية.
- الاعتماد من قبل المكلفين بالحوكمة.

^{٣٩} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٨١

^{٤٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

مثال:

في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل ما إذا كان قد تم إحالة الأمر إلى الخبراء المناسبين (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي)، وما إذا كان قد تم إجراء تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

١٥٩١. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)٤١ من المراجع أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش (التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة)، ويوضح أيضاً أنه من المهم للمراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

أدوات الرقابة على قيود اليومية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٢))

١٦٠١. إن أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات والتي من المتوقع أن يتم التعرف عليها في جميع المراجعات هي أدوات الرقابة على قيود اليومية، لأن 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.

مثال:

عند مراجعة منشأة أقل تعقيداً، قد لا يكون نظام معلومات المنشأة معقداً وقد لا يخطط المراجع للاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفضلاً عن ذلك، يُحتمل ألا يكون المراجع قد تعرف على أي مخاطر مهمة أو أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهرى من الضروري أن يقوم لها بتصميم 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 تطبيقها المنشأة على قيود اليومية.

الأدوات والأساليب الآلية

١٦١١. في نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفاتر الأستاذ ودفاتر اليومية والوثائق الداعمة. وعندما تُستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية، فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون تحديدها أكثر سهولة من خلال استخدام الأساليب الآلية.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون المراجع قادراً على استخراج قائمة إجمالية بجميع قيود اليومية في صورة جدول بيانات بسيط. وقد يصبح ممكناً عندئذ أن يقوم المراجع بفرز قيود اليومية عن طريق تطبيق مجموعة متنوعة من عوامل التصفية مثل مبلغ العملة واسم المعد والمراجع وقيود اليومية التي تتشكل منها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فقط، أو أن يعرض القائمة حسب تاريخ ترحيل قيد اليومية إلى دفتر الأستاذ العام، لمساعدته في تصميم الاستجابات للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بقيود اليومية.

أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٣))

١٦٢١. يحدد المراجع ما إذا كانت هناك أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها من خلال الإجراءات الأساس بمفردها. ووفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)،٤٢ فإن المراجع مطالب بتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرى تلك عندما لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. ونتيجة لذلك، فعند وجود أدوات الرقابة تلك التي تواجه هذه المخاطر، يتطلب الأمر التعرف عليها وتقويمها.

٤١ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٨ و ٣٣

٤٢ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

١٦٣١. في الحالات الأخرى، عندما يخطط المراجع لأن يأخذ في حسبانته الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداهها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدوات الرقابة تلك يتعين أيضاً التعرف عليها لأن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب من المراجع أن يصمم وينفذ اختبارات لتلك الأدوات.

أمثلة:

يمكن للمراجع أن يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية الخاصة بأدوات الرقابة:

- المطابقة على فئات المعاملات الروتينية لأن هذه الاختبارات قد تكون أكثر فاعلية أو كفاءة فيما يخص الأعداد الكبيرة من المعاملات المتماثلة.
- المطابقة على اكتمال ودقة المعلومات التي من إعداد المنشأة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد التقارير التي من إنتاج النظام)، لتحديد إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، عندما ينوي المراجع أن يأخذ في حسبانته الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.
- المتعلقة بأهداف العمليات التشغيلية والالتزام عندما تكون أدوات الرقابة مرتبطة بالبيانات التي يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها عند تطبيقه لإجراءات المراجعة.

١٦٤١. يمكن أن تتأثر أيضاً خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بمخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة التعرف على أوجه قصور فيما يتعلق ببيئة الرقابة، فإن هذا قد يؤثر على التوقعات العامة للمراجع عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٤))

١٦٥١. يمكن أن تشمل أدوات الرقابة الأخرى التي قد يرى المراجع أنه من المناسب التعرف عليها وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، على ما يلي:

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم ولكن لم يُحدد أنها مخاطر مهمة؛ أو
- أدوات الرقابة التي تتعلق بمطابقة السجلات التفصيلية بدفتر الأستاذ العام؛ أو
- أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، في حالة استخدام منشأة خدمة.^{٤٤}

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب)–(ج))

يحتوي الملحق الخامس على أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وعلى إرشادات تتعلق بتلك الخصائص، والتي من الممكن أن تكون ذات صلة عند التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أسباب قيام المراجع بالتعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها

١٦٦١. يمكن أن يؤثر فهم المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تطبقها المنشأة لمواجهة تلك المخاطر، على ما يلي:

- قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات؛ أو

^{٤٣} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(أ)

^{٤٤} معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمة"

مثال:

عندما لا تكون أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات مصممة بفاعلية أو مطبقة على نحو مناسب لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات (على سبيل المثال، أدوات الرقابة لا تمنع أو تكتشف على نحو مناسب التغييرات البرمجية غير المصرح بها على تطبيقات تقنية المعلومات أو الوصول لها على نحو غير مصرح به)، فإن هذا قد يؤثر على قرار المراجع بالاعتماد على أدوات الرقابة الآلية الموجودة ضمن تطبيقات تقنية المعلومات المتأثرة.

• تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

قد يعتمد استمرار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات على أدوات معينة من أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تمنع أو تكتشف التغييرات البرمجية غير المصرح بها على أداة الرقابة الخاصة بمعالجة المعلومات (أي أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية، المطبقة على تطبيق تقنية المعلومات ذي الصلة). وفي مثل هذه الظروف، قد تؤثر الفاعلية التشغيلية المتوقعة لأداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات (أو الافتقار المتوقع لهذه الفاعلية التشغيلية) على تقييم المراجع لخطر الرقابة (على سبيل المثال، قد يرتفع خطر الرقابة عندما يكون من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة أو إذا كان المراجع لا يخطط لاختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات).

• استراتيجية المراجع لاختبار المعلومات التي أعدها المنشأة باستخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو التي تنطوي على معلومات مأخوذة من هذه التطبيقات؛ أو

مثال:

عندما تكون المعلومات التي من إعداد المنشأة والتي من المقرر استخدامها على أنها أدلة مراجعة هي من إعداد تطبيقات تقنية المعلومات، فقد يقرر المراجع أن يختبر أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، بما في ذلك أن يختبر ويتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه مخاطر التغييرات البرمجية أو التغييرات البيانية المباشرة، غير المناسبة أو غير المصرح بها، على التقارير.

• تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

عندما تحدث تغييرات برمجية مهمة أو موسعة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات للوفاء بمتطلبات تقرير جديدة أو معدلة في إطار التقرير المالي المنطبق، فقد يمثل هذا مؤشراً على تعقيد المتطلبات الجديدة وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة. وعند حدوث مثل هذه التغييرات البرمجية أو البيانية الموسعة، يكون من المرجح أيضاً أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

• تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

إذا كانت أدوات الرقابة على معالجة المعلومات تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن يقرر المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، مما يتطلب تصميم اختبارات لأدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات. وإذا قرر المراجع، في نفس الظروف، عدم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو إذا كان من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة، فقد يلزم مواجهة المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات من خلال تصميم إجراءات أساس. ومع ذلك، فقد لا يمكن مواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما ترتبط تلك المخاطر بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى النظر في انعكاسات ذلك على رأي المراجعة.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٦٧أ. فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات، يمكن أن يؤدي فهم طبيعة وتعقيد آليات تقنية المعلومات الخاصة وأدوات الرقابة العامة التي تطبقها المنشأة على تقنية المعلومات إلى مساعدة المراجع في فهم تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة لمعالجة المعلومات على نحو مناسب، والحفاظ على سلامتها، في نظام معلومات المنشأة. وقد تكون تطبيقات تقنية المعلومات تلك خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٦٨أ. يستلزم التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات أن يأخذ المراجع في الحسبان أدوات الرقابة التي قام بالتعرف عليها لأن مثل هذه الأدوات يمكن أن تنطوي على استخدام لتقنية المعلومات، أو يمكن أن تعتمد عليها. ويمكن أن يركز المراجع على ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يشتمل على أدوات رقابة آلية تعتمد عليها الإدارة وقام هو بالتعرف عليها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن ينظر المراجع أيضاً في كيفية تخزين المعلومات، وكيفية معالجتها، في نظام المعلومات فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وما إذا كانت الإدارة تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة تلك المعلومات.

١٦٩أ. يمكن أن تعتمد أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على تقارير من إنتاج النظام، وفي هذه الحالة، يمكن أن تكون تطبيقات تقنية المعلومات التي تنتج تلك التقارير خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، قد لا يخطط المراجع للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، ويخطط لأن يقوم بشكل مباشر باختبار مدخلات تلك التقارير ومخرجاتها، وفي هذه الحالة يمكن ألا يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات ذات العلاقة الخاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات.

التدرج

١٧٠أ. يختلف 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.

أمثلة:

- من غير المرجح أن تكون هناك آلية للتغييرات البرمجية لدى المنشأة التي تستخدم البرمجيات التجارية ولا تستطيع الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغيير برمجي، لكن يمكن أن يكون لدى مثل هذه المنشأة آلية أو إجراءات لتكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا). وإضافة لذلك، يمكن أن يكون لدى المنشأة آلية أو إجراءات لإدارة الوصول إلى التطبيق (على سبيل المثال، فرد محدد له صلاحية إدارية للوصول إلى البرمجيات التجارية). وفي مثل هذه الظروف، من غير المرجح أن يكون لدى المنشأة أدوات رقابة عامة، ذات طابع رسمي، على تقنية المعلومات أو أن تكون المنشأة بحاجة إلى مثل هذه الأدوات.
- وفي المقابل، قد تعتمد المنشآت الأكبر على تقنية المعلومات إلى حد كبير وقد تنطوي بيئة تقنية المعلومات لديها على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات وقد يكون هناك تعقيد في آليات تقنية المعلومات المستخدمة لإدارة بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، وجود إدارة مخصصة لتقنية المعلومات تتولى تطوير وتنفيذ التغييرات البرمجية وتدير حقوق الوصول)، بما في ذلك أن تكون المنشأة قد طبقت أدوات رقابة عامة ذات طابع رسمي على آليات تقنية المعلومات المتبعة لديها.
- عندما لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة المعاملات أو الاحتفاظ بالبيانات، ولا يكون المراجع قد تعرف على أية أدوات رقابة آلية أو أية أدوات رقابة أخرى على معالجة المعلومات (أو أي من الأدوات التي تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات)، فيمكن أن يخطط المراجع للقيام بشكل مباشر باختبار أية معلومات من إعداد المنشأة وتنطوي على استخدام تقنية المعلومات ويمكن ألا يتعرف على أي من تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- عندما تعتمد الإدارة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات لمعالجة البيانات والحفاظ عليها، وتكون البيانات كبيرة الحجم، وتعتمد الإدارة على تطبيق تقنية المعلومات لتنفيذ أدوات الرقابة الآلية التي تعرف عليها المراجع أيضاً، فمن المرجح عندئذ أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٧١أ. عند وجود تعقيد كبير في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، فإن التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وتحديد المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، والتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من المرجح أن تتطلب عندئذ إشراك أعضاء في الفريق يتمتعون بمهارات متخصصة في تقنية المعلومات. ومن المرجح أن يكون هذا الإشراك ضرورياً، وقد يلزم أن يكون إشراكاً موسّعاً، فيما يخص بيانات تقنية المعلومات المعقدة.

التعرف على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٧٢أ. تشمل الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي من الممكن أن تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات الشبكة ونظام التشغيل وقواعد البيانات، وفي بعض الظروف، واجهات الاتصال بين تطبيقات تقنية المعلومات. ولا يتم التعرف عادةً على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات عندما لا يقوم المراجع بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعندما يكون المراجع قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (مثل، قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة) لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦ ج))

ينص الملحق السادس على اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

١٧٣أ. عند التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وأسباب خضوعها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفيما يخص بعض تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها، يمكن أن يتعرف المراجع على المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تتعلق في الأساس بالوصول غير المصرح به أو التغييرات البرمجية غير المصرح بها، وأيضاً على المخاطر المرتبطة بالتغييرات البيانية غير المناسبة (على سبيل المثال، خطر التغييرات غير المناسبة في البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قواعد البيانات أو القدرة على التلاعب بشكل مباشر في البيانات).

١٧٤أ. يتباين مدى المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وطبيعة هذه المخاطر، تبعاً لطبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. ويمكن أن تنتج مخاطر تقنية المعلومات المنطبقة عندما تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص الجوانب التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة). ويمكن التعرف أيضاً على مخاطر منطبقة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بالأمن الإلكتروني. ومن الأرجح أن تزيد المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما يرتفع حجم أو تعقيد أدوات الرقابة الآلية على التطبيقات وتعتمد الإدارة بشكل كبير على أدوات الرقابة تلك من أجل المعالجة الفعالة للمعاملات أو الحفاظ الفعال على سلامة المعلومات الأساسية.

تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد تطبيقها، في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦ ب))

١٧٥أ. ينطوي تقويم تصميم أداة الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر المراجع فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقتنائها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

١٧٦أ. يحدد المراجع تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام المراجع بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعال. ولذلك، يقوم المراجع بتصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصوراً في الرقابة.

١٧٧. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- الفحص المادي للمستندات والتقارير.

ولكن الاستفسار وحده لا يكفي لتحقيق مثل تلك الأغراض.

١٧٨. يمكن أن يتوقع المراجع، بناءً على خبرته من المراجعة السابقة أو بناءً على إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية، أن الإدارة ليست لديها أدوات رقابة مصممة أو مطبقة بفاعلية لمواجهة أحد المخاطر المهمة. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن تتألف الإجراءات المنفذة للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٦ (د) من تحديد أن أدوات الرقابة تلك لم يتم تصميمها أو تطبيقها على نحو فعال. وإذا أشارت نتائج الإجراءات إلى أن أدوات الرقابة قد تم تصميمها أو تطبيقها بصورة جديدة، فإن المراجع يكون مطالباً بتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٢٦ (ب)–(د) على أدوات الرقابة المصممة أو المطبقة بصورة جديدة.

١٧٩. يمكن أن يخلص المراجع إلى أن أداة الرقابة، المصممة والمطبقة على نحو فعال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات الأساس. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة تُرجى عندئذ من اختبارها. وعندما يخطط المراجع لاختبار أداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الجوهرية تُعد من المدخلات التي يستخدمها المراجع في تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات.

١٨٠. لا يُعد تقييم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراءً كافياً لاختبار فاعليتها التشغيلية. ومع ذلك، ففيما يخص أدوات الرقابة الآلية، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية، واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من تنفيذ اختبارات الفاعلية التشغيلية على أدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. ولا يوفر الحصول على أدلة مراجعة عن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة غير المباشرة.^{٤٥}

١٨١. عندما لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل عاملاً مساعداً في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية ذات العلاقة، وفي تحديد توقيتها ومداه.

مثال:

يمكن أن توفر نتائج إجراءات تقييم المخاطر تلك أساساً لنظر المراجع في الانحرافات التي من المحتمل أن توجد في مجتمع العينة عند تحديد عينات المراجعة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

١٨٢. عند تنفيذ التقييمات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة،^{٤٦} يمكن أن يحدد المراجع أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات ليست مناسبة لطبيعة المنشأة وظروفها. ويمكن أن يكون مثل هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة. وإذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فيمكنه أن ينظر في تأثير أوجه القصور تلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

^{٤٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٨-١١

^{٤٦} الفقرات ٢١ (ب) و ٢٢ (ب) و ٢٤ (ج) و ٢٥ (ج) و ٢٦ (د)

١٨٣١. إذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فإن معيار المراجعة (٢٦٥)^{٤٧} يتطلب من المراجع أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، قصوراً مهماً. ويستخدم المراجع الحكم المبني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهماً في الرقابة.^{٤٨}

أمثلة:

من بين الظروف التي يمكن أن تشير إلى وجود قصور مهم في الرقابة، أمور مثل ما يلي:

- التعرف على غش، أياً كان حجمه، تورطت فيه الإدارة العليا؛
- عدم كفاية الآليات الداخلية التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بالتقرير والإبلاغ عن أوجه القصور التي ترصدها المراجعة الداخلية؛
- أوجه القصور المبلغ عنها في السابق والتي لم تقم الإدارة بتصحيحها في الوقت المناسب؛
- إخفاق الإدارة في الاستجابة للمخاطر المهمة، على سبيل المثال، بعدم تطبيق أدوات رقابة على تلك المخاطر؛
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت في السابق.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٨-٣٧)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

١٨٤١. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.

١٨٥١. تُستخدم المعلومات التي يتم جمعها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على أنها أدلة مراجعة لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. فعلى سبيل المثال، من أدلة المراجعة التي تُستخدم لدعم تقييم المخاطر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وعند تحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها في مكون أنشطة الرقابة. وتوفر هذه الأدلة أيضاً أساساً للمراجع ليقوم بتصميم الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وأيضاً تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى (راجع: الفقرة ٢٨)

١٨٦١. يتم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي، الخطر الملازم)، ويستند هذا التعرف إلى النظر الأولي للمراجع في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث، وأن تكون جوهرية في حال حدوثها.^{٤٩}

١٨٧١. يوفر أيضاً التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد الإقرارات ذات الصلة، مما يساعده في تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

الإقرارات

أسباب استخدام المراجع للإقرارات

١٨٨١. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وتُعد الإقرارات التي تعرف المراجع على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى فيما يتعلق بها إقرارات ذات صلة.

^{٤٧} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٨

^{٤٨} تنص الفقرتان ٦٥ و ٧١ من معيار المراجعة (٢٦٥) على مؤشرات لأوجه القصور المهمة، وعلى أمور يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية تشكل قصوراً مهماً.

^{٤٩} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٦٦

استخدام الإقرارات

١٨٩أ. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يمكن أن يستخدم المراجع أصناف الإقرارات المبينة في الفقرة أ. ١٩ (أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. وقد يختار المراجع أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.

١٩٠أ. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

(أ) الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة:

- (١) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
 - (٢) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلَتْ، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنَتْ.
 - (٣) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجِّلَتْ بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
 - (٤) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلَتْ في الفترة المحاسبية الصحيحة.
 - (٥) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلَتْ في الحسابات المناسبة.
 - (٦) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
- (ب) الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:

- (١) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
- (٢) الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
- (٣) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلَتْ، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنَتْ.
- (٤) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (٥) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
- (٦) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

١٩١أ. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة أ. ١٩ (أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة.

مثال:

من أمثلة مثل هذه الإفصاحات الحالات التي قد تكون المنشأة مطالبة فيها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق بوصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء هذه المخاطر؛ والأهداف والسياسات والآليات لإدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٩٢أ. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة أ. ١٩٠ (أ)-(ب)، قد تقوم الإدارة في غالب الأحيان عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٢٨ (أ) و ٣٠)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية وتقييمها

١٩٣أ. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية لتحديد ما إذا كان للمخاطر تأثير منتشر على القوائم المالية، ومن ثم ستطلب استجابات عامة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠).^{٥٠}

١٩٤أ. وإضافة لذلك، يمكن أن تؤثر أيضاً مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية على إقرارات فردية، وقد يساعد التعرف على هذه المخاطر المراجع في تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وفي تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية وتقييمها

١٩٥أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفاً يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. ومما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفي حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

تواجه المنشأة خسائر تشغيلية ومشكلات في السيولة وتعتمد على تمويل لم يتم الحصول عليه بعد. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أن أساس الاستمرارية في المحاسبة ينشأ عنه خطر تحريف جوهرى على مستوى القوائم المالية. وفي هذه الحالة، قد يلزم تطبيق الإطار المحاسبى باستخدام أحد أسس التصفية، الأمر الذي من المرجح أن يؤثر بشكل واسع الانتشار على جميع الإقرارات.

١٩٦أ. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها، بفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ولاسيما بفهمه لبيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ما يلي:

- حاصل التقييمات ذات العلاقة التي تتطلبها الفقرات ٢١ (ب) و ٢٢ (ب) و ٢٤ (ج) و ٢٥ (ج)؛
- أي أوجه قصور في الرقابة يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٧.

وقد تنشأ المخاطر على مستوى القوائم المالية، بصفة خاصة، من أوجه القصور في بيئة الرقابة أو من الأحداث أو الحالات الخارجية مثل تراجع الظروف الاقتصادية.

١٩٧أ. قد تكون مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية.

مثال:

فهم المراجع من الاستفسارات الموجهة للإدارة أن القوائم المالية للمنشأة من المقرر استخدامها في مناقشات مع المقرضين من أجل الحصول

^{٥٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

على تمويل إضافي للحفاظ على رأس المال العامل. ولذلك، فقد يحدد المراجع وجود ارتفاع في قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش التي تؤثر على الخطر الملازم (أي قابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب خطر التقرير المالي المغشوش، مثل المبالغة في الأصول والإيرادات والتهوين من الالتزامات والمصروفات لضمان الحصول على التمويل).

١٩٨. قد يؤدي فهم المراجع، بما في ذلك تقويماته ذات العلاقة، لبيئة الرقابة والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي المراجعة أو قد يكون سبباً في انسحابه من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أمثلة:

- نتيجة لتقويم بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة، كانت لدى المراجع مخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة، وهذه المخاوف قد تكون على درجة من الجدية بما يدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة.
- نتيجة لتقويم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها، حدد المراجع أنه قد حدثت تغييرات مهمة في بيئة تقنية المعلومات تمت إدارتها على نحو سيئ، مع إشراف محدود عليها من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. واستنتج المراجع أنه توجد مخاوف مهمة بشأن حالة السجلات المحاسبية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة اللازمة لدعمه في إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية.

١٩٩. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥)^{٥١} متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسبما يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٠٠. فيما يخص منشآت القطاع العام، يمكن أن يشتمل تعرف المراجع على المخاطر التي على مستوى القوائم المالية على النظر في الأمور المتعلقة بالمناخ السياسي والمصلحة العامة وحساسية البرامج.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٨(ب))

ينص الملحق الثاني على أمثلة، في سياق عوامل الخطر الملازم، لأحداث أو حالات قد تشير إلى قابلية التعرض للتحريف يمكن أن يكون جوهرياً.

٢٠١. إن مخاطر التحريفات الجوهريّة التي لا تتعلق بشكل واسع الانتشار بالقوائم المالية تُعد من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة (راجع: الفقرة ٢٩)

أسباب تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة

٢٠٢. يوفر تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة الأساس لنطاق الفهم الذي من المطلوب أن يتوصل إليه المراجع لنظام معلومات المنشأة وفقاً للفقرة ٢٥(أ). ويمكن أن يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (انظر الفقرة ٨٦).

الأدوات والأساليب الآلية

٢٠٣. يمكن أن يستخدم المراجع الأساليب الآلية لمساعدته في التعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أمثلة:

- يمكن تحليل مجتمع المعاملات بالكامل باستخدام الأدوات والأساليب الآلية لفهم طبيعتها ومصدرها وحجمها وعددها. وعن طريق تطبيق الأساليب الآلية، يمكن أن يكتشف المراجع، على سبيل المثال، أن أحد الحسابات الذي برصيد صفري في نهاية الفترة كان يتألف من مقاصة بين العديد من المعاملات وقيود اليومية التي تمت خلال الفترة، مما يشير إلى أن رصيد الحساب أو فئة المعاملات

^{٥١} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

يمكن أن تكون مهمة (على سبيل المثال، حساب مقاصة خاص بالرواتب). ونفس حساب مقاصة الرواتب هذا يمكن أيضاً أن يكشف عن تعويضات مصروفة للإدارة (والموظفين الآخرين)، وهو ما يمكن أن يكون إفصاحاً مهماً بسبب دفع هذه الأموال لأطراف ذات علاقة.

- عن طريق تحليل التدفقات الخاصة بمجتمع معاملات الإيرادات بالكامل، يمكن أن يتعرف المراجع بشكل أكثر سهولة على فئة مهمة من فئات المعاملات لم يكن قد تم التعرف عليها في السابق.

الإفصاحات التي قد تكون مهمة

٢٠٤. تشمل الإفصاحات المهمة كلاً من الإفصاحات الكمية والنوعية التي يوجد لها إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة. ومن أمثلة الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي من الممكن أن توجد لها إقرارات ذات صلة وبالتالي يمكن أن يعتبرها المراجع إفصاحات مهمة، الإفصاحات عمّا يلي:

- السيولة وشروط الديون لمنشأة تواجه ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، عندما يُتوقع، على سبيل المثال، أن يكون لمتطلبات التقرير المالي الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم التأكد المحيط بالقياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات ٣١-٣٣)

تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (راجع: الفقرة ٣١)

أسباب قيام المراجع بتقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه

٢٠٥. يقيّم المراجع احتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها لأن أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجم التحريف المحتمل في حال حدوثه هو ما يحدد مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه ضمن نطاق الخطر الملازم، الأمر الذي يسترشد به المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة الخطر.

٢٠٦. يساعد أيضاً تقييم الخطر الملازم، فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها، المراجع في تحديد المخاطر المهمة. ويحدد المراجع المخاطر المهمة لأن معيار المراجعة (٣٣٠) ومعايير المراجعة الأخرى تتطلب تنفيذ استجابات خاصة للمخاطر المهمة.

٢٠٧. تؤثر عوامل الخطر الملازم على تقييم المراجع لاحتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات. وكلما ارتفعت درجة تعرض فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح للتحريف الجوهرى، ارتفع تقييم الخطر الملازم. ويساعد النظر في درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرار للتحريف، المراجع في إجراء تقييم مناسب للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وفي تصميم استجابة أكثر دقة لمثل هذا الخطر.

نطاق الخطر الملازم

٢٠٨. عند تقييم الخطر الملازم، يستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجمه.

٢٠٩. يُعد تقييم الخطر الملازم فيما يتعلق بخطر تحريف جوهري معين على مستوى الإقرارات أمراً خاضعاً للحكم المهني ضمن مدى معين، من منخفض إلى مرتفع، على نطاق الخطر الملازم. ويمكن أن يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر الملازم ضمن هذا المدى بناءً على طبيعة المنشأة وحجمها وتعقيدها، ويُراعى فيه تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه وعوامل الخطر الملازم.

٢١٠أ. ينظر المراجع في احتمال حدوث التحريف بناءً على النظر في عوامل الخطر الملازم.

٢١١أ. عند النظر في حجم التحريف، ينظر المراجع في الجوانب النوعية والكمية للتحريف المحتمل (أي إن التحريفات في الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات يمكن الحكم بأنها تحريفات جوهرية بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها).

٢١٢أ. يستعين المراجع بأهمية كل من احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تحديد مستوى تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم (أي على المدى). فكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر الملازم؛ وكلما قلت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، قل تقييم الخطر الملازم.

٢١٣أ. فيما يخص الخطر الذي يتم تقييمه بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، لا يلزم أن يكون تقييم كل من حجم التحريف واحتمالية حدوثه تقييماً مرتفعاً. وبالأحرى، فإن التداخل بين حجم التحريف الجوهري واحتمالية حدوثه على نطاق الخطر الملازم هو ما يحدد ما إذا كان الخطر الملازم سيتم تقييمه بمستوى مرتفع أو منخفض على نطاق الخطر الملازم. وقد يرتفع أيضاً تقييم الخطر الملازم نتيجة لأشكال مختلفة من احتمالية حدوث التحريف وحجمه، فعلى سبيل المثال قد يرتفع تقييم الخطر الملازم نتيجة لتحريف منخفض من حيث احتمالية الحدوث لكنه كبير جداً في حجمه.

٢١٤أ. لأجل وضع استراتيجيات مناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يقوم المراجع بتعيين مخاطر التحريف الجوهري ضمن أصناف على امتداد نطاق الخطر الملازم، بناءً على تقييم الخطر الملازم لها. ويمكن وصف هذه الأصناف بطرق مختلفة. وبغض النظر عن طريقة التصنيف المستخدمة، فإن تقييم المراجع للخطر الملازم يُعد مناسباً عندما يكون تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات مستجيباً على نحو مناسب لتقييم الخطر الملازم ولأسباب ذلك التقييم.

مخاطر التحريف الجوهري المنتشرة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١(ب))

٢١٥أ. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يمكن أن يخلص المراجع إلى أن بعض مخاطر التحريف الجوهري تتعلق بدرجة أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل ويحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم المراجع بتحديث تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية.

٢١٦أ. في الظروف التي تُعد فيها مخاطر التحريف الجوهري مخاطر على مستوى القوائم المالية بسبب تأثيرها المنتشر على عدد من الإقرارات، ويكون من الممكن التعرف عليها فيما يتعلق بإقرارات محددة، فإن المراجع مطالب بأن يأخذ في حسابه تلك المخاطر عندما يقيم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢١٧أ. عند ممارسة الحكم المهني فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الجوهري، يمكن أن يأخذ المراجعون في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٣٢)

أسباب تحديد المخاطر المهمة وانعكاساتها على المراجعة

٢١٨أ. يتيح تحديد المخاطر المهمة للمراجع أن يركز بدرجة أكبر على تلك المخاطر التي تقع عند الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، من خلال تنفيذ استجابات معينة مطلوبة، من بينها:

- أن أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)(١)، إضافة إلى متطلب تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية وفقاً للفقرة ٢٦(د).

- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب اختبار أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة في الفترة الحالية (عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك) وتخطيط وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب بصفة خاصة للخطر المهم الذي تم التعرف عليه.^{٥٢}
- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.^{٥٣}
- أن معيار المراجعة (٢٦٠) يتطلب الاتصال بالملكفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.^{٥٤}
- أن معيار المراجعة (٧٠١) يتطلب من المراجع أن يأخذ في حسابه المخاطر المهمة عند تحديد تلك الأمور التي تطلبت منه اهتماماً كبيراً، والتي من الممكن أن تكون أموراً رئيسة للمراجعة.^{٥٥}
- أن قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص توثيق أعمال المراجعة أولاً بأول خلال المراحل المناسبة أثناء المراجعة، يسمح بحل الأمور الجوهرية، بما في ذلك المخاطر المهمة، في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.^{٥٦}
- أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) يتطلب من مراجع المجموعة تقويم مدى مناسبة تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة، التي يحدد مراجع المكون بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.^{٥٧}

تحديد المخاطر المهمة

٢١٩. عند تحديد المخاطر المهمة، يمكن أن يتعرف المراجع أولاً على مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، وذلك لوضع الأساس اللازم لتحديد المخاطر التي قد تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق. وسيختلف 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.
٢٢٠. يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهرية تقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية التي بسبب الغش وتقييمها.^{٥٨}

مثال:

- في الظروف الاعتيادية، سيتم تحديد النقد في أحد المتاجر على أنه معرض لتحريف محتمل ذي احتمالية حدوث مرتفعة (بسبب خطر اختلاس النقد)، ولكن حجم ذلك الخطر سيكون عادةً منخفضاً للغاية (بسبب انخفاض مستويات النقد الفعلي الذي يتم التعامل معه في المتاجر). ومن غير المرجح أن يؤدي شكل هذين العاملين على نطاق الخطر الملازم إلى تحديد النقد على أنه أحد المخاطر المهمة.
- دخلت منشأة في مفاوضات لبيع أحد قطاعات عملها. ينظر المراجع في التأثير الواقع على الهبوط في قيمة الشهرة، ويمكن أن يحدد أن ثمة ارتفاع في احتمالية التحريف وارتفاع في حجم التحريف بسبب أثر عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم الموضوعية وعدم التأكد وقابلية التعرض لتحيز الإدارة أو بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وقد يؤدي هذا إلى تحديد الهبوط في قيمة الشهرة على أنه خطر مهم.

^{٥٢} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و ٢١

^{٥٣} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

^{٥٤} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

^{٥٥} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٩

^{٥٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٢ و ٨٧-٨٩

^{٥٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، الفقرة ٤٢

^{٥٨} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

٢٢١١. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان التأثيرات النسبية لعوامل الخطر الملازم عند تقييم الخطر الملازم. فكلما قل تأثير هذه العوامل، كان من المرجح أن يقل الخطر المُقيّم. ويمكن أن تنشأ مخاطر التحريف الجوهرية التي قد يخلص تقييمها إلى ارتفاع الخطر الملازم لها، وبالتالي، قد يتم تحديدها على أنها خطر مهم، من أمور مثل ما يلي:

- المعاملات التي توجد لها معالجات محاسبية عديدة يمكن قبولها بحيث تنطوي على عدم موضوعية.
- التقديرات المحاسبية التي يحيط بتقديرها عدم تأكيد كبير أو التي لها نماذج معقدة.
- التعقيد في جمع البيانات ومعالجتها لدعم أرصدة الحسابات.
- أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكمية التي تنطوي على عمليات حسابية معقدة.
- المبادئ المحاسبية التي من الممكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة.
- التغيرات في عمل المنشأة التي تنطوي على تغييرات في المحاسبة، على سبيل المثال، الاندماجات والاستحواذات.

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٣)

أسباب الحاجة إلى التعرف على المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

٢٢٢١. نظراً لطبيعة خطر التحريف الجوهرية، وأنشطة الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، ففي بعض الظروف يكون السبيل الوحيد للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، فإن ثمة مطلب يوجب على المراجع التعرف على أي مخاطر من هذا القبيل بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.

٢٢٣١. تتطلب أيضاً الفقرة ٢٦(أ)(٣) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأن المراجع مطالب، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،^{٥٩} بتصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك.

تحديد المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

٢٢٤١. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن الاقتصر 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 كما في نُظُم المعلومات التي تنطوي على درجة عالية من التكامل عبر تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بها. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعال.

مثال:

من غير الممكن عادةً الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإيرادات المنشأة التي تعمل في قطاع الاتصالات استناداً إلى الإجراءات الأساس بمفردها. والسبب في هذا أن الأدلة على نشاط المكالمات أو البيانات لا توجد في صورة قابلة للملاحظة. وبدلاً من ذلك، تُنقذ عادةً اختبارات جوهرية لأدوات الرقابة لتحديد صحة جمع المعلومات عن نشأة أنشطة المكالمات والبيانات واكتمالها (على سبيل المثال، دقائق المكالمات أو حجم التحميل) وصحة تسجيلها في نظام فواتير المنشأة.

^{٥٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

٢٢٥أ. يقدم معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عن المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^{٦٠} وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد لا يقتصر ذلك على المعالجة الآلية، بل قد ينطبق أيضاً على النماذج المعقدة.

تقييم خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٣٤)

٢٢٦أ. 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 مكون أنشطة الرقابة، وإلى تحديد المراجع لتطبيقها. وعقب قيام المراجع باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، سيكون المراجع قادراً على تأكيد توقعه المبدئي بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم تكن أدوات الرقابة تعمل بالفاعلية المتوقعة، سيكون المراجع عندئذ بحاجة إلى إعادة النظر في تقييم خطر الرقابة وفقاً للفقرة ٣٧.

٢٢٧أ. يمكن أن يقيم المراجع خطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها، ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة.

٢٢٨أ. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يكون من الضروري اختبار مجموعة من أدوات الرقابة لتأكيد توقع المراجع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. ويمكن أن يخطط المراجع لاختبار كل من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة، بما في ذلك أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وفي هذه الحالة، فإنه يمكن أن يأخذ في الحسبان التأثير المتوقع لأدوات الرقابة مجتمعة عند تقييم خطر الرقابة. وإذا كانت أداة الرقابة التي سيتم اختبارها لا تواجه بشكل كامل الخطر الملازم الذي تم تقييمه، فإن المراجع يحدد انعكاسات ذلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

٢٢٩أ. عندما يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لإحدى أدوات الرقابة الآلية، فإنه يمكن أن يخطط أيضاً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة التي تدعم استمرار عمل أداة الرقابة الآلية تلك لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وتوفير أساس لتوقع المراجع بأن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة. وعندما يتوقع المراجع عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة، فإن هذا التحديد يمكن أن يؤثر على تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات وإجراءات المراجعة الإضافية قد تحتاج إلى أن تشتمل على إجراءات أساس لمواجهة المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على المزيد من الإرشادات عن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع في هذه الظروف.^{٦١}

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٥)

أسباب قيام المراجع بتقويم أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

٢٣٠أ. توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وهذا يوفر الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠). وبناءً عليه، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

تقويم أدلة المراجعة

٢٣١أ. تشمل أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.^{٦٢}

^{٦٠} معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث)، الفقرات ٨٧١-٨٩١

^{٦١} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٥٥

^{٦٢} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٥٥

نزعة الشك المهني

٢٣٢١. عند تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، حتى يكون قادراً على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وينظر أيضاً فيما إذا كانت هناك أية أدلة مناقضة قد تدل على وجود خطر للتحريف الجوهرية.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية (راجع: الفقرة ٣٦)

٢٣٣١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣٢٠)،^{٦٣} تؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية.^{٦٤} ولغرض هذا المعيار والفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات تُعد ذات أهمية نسبية إذا كان إغفال المعلومات المتعلقة بها، أو تحريفها أو حجبها، يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية التي يتخذونها على أساس القوائم المالية ككل.

٢٣٤١. قد توجد فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة نسبياً لكنها لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة (أي أنه لم يتم التعرف لها على أي إقرارات ذات صلة).

مثال:

قد تكون المنشأة قد قدمت إفصاحاً عن مكافأة لأحد المدراء التنفيذيين ولم يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهرية فيما يخص هذه المكافأة. ومع ذلك، يمكن أن يحدد المراجع أن هذا الإفصاح يُعد ذا أهمية نسبية بناءً على الاعتبارات المذكورة في الفقرة ٢٣٣١.

٢٣٥١. يتناول معيار المراجعة (٣٣٠) إجراءات المراجعة التي تتعامل مع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تُعد ذات أهمية نسبية لكنها لم تُحدد على أنها مهمة.^{٦٥} وعندما تُحدد إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على أنه مهم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٩، فإن فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح يُعد أيضاً ذا أهمية نسبية لأغراض الفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠).

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٧)

٢٣٦١. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات جديدة أو معلومات أخرى تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر.

مثال:

قد يعتمد تقييم مخاطر المنشأة على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات بمبالغ أو بوتيرة أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتقدم الفقرتان ١٦ و ١٧ من معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات عن تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

٢٣٧١. فيما يخص عمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، بعد تحديثه حسب الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

^{٦٣} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١١

^{٦٤} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ٤

^{٦٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

٢٣٨١. يشير معيار المراجعة (٢٣٠) إلى جملة اعتبارات من بينها أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر، مع ذلك، دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.^{٦٦} فعلى سبيل المثال، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر على أدلة تؤيد وتتناقض في ذات الوقت مع إقرارات الإدارة، فإن التوثيق يمكن أن يشتمل على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية التي تمت عند تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة توفر أساساً مناسباً لتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣ التي تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد وجود المخاطر ولا تنحاز إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع وجود المخاطر؛
- الفقرة ١٧ التي تتطلب إجراء مناقشة بين أعضاء فريق الارتباط لتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى؛
- الفقرتان ١٩ (ب) و ٢٠، اللتان تتطلبان من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب أي تغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة وأن يقوم ما إذا كانت هذه السياسات تُعد مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الفقرات ٢١ (ب) و ٢٢ (ب) و ٢٣ (ب) و ٢٤ (ج) و ٢٥ (ج) و ٢٦ (د) و ٢٧، التي تتطلب من المراجع أن يقوم، استناداً إلى الفهم المطلوب الذي تم التوصل إليه، ما إذا كانت مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع الأخذ في الحسبان طبيعة المنشأة وتعقيدها، وأن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة؛
- الفقرة ٣٥ التي تتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواء أكانت مؤيدة أم مناقضة لإقرارات الإدارة، وأن يقوم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها؛
- الفقرة ٣٦ التي تتطلب من المراجع أن يقوم، عند الاقتضاء، ما إذا كان تحديد عدم وجود مخاطر للتحريف الجوهرى فيما يخص إحدى فئات المعاملات، أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، المهمة نسبياً لا يزال تحديداً مناسباً.

التدرج

- ٢٣٩أ. يُترك للمراجع تحديد الطريقة التي يوثق بها متطلبات الفقرة ٣٨، باستخدام حكمه المهني.
- ٢٤٠أ. لدعم المبررات المنطقية للأحكام الصعبة التي تمت ممارستها، قد يتطلب الأمر إجراء توثيق أكثر تفصيلاً، يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة، وفهم توقيتها ومداه.
- ٢٤١أ. فيما يخص مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون شكل التوثيق ومداه بسيطاً وقصيراً نسبياً. ويتأثر شكل توثيق المراجع ومداه بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها، ومدى توفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع بالكامل للمنشأة ولأشياء المرتبطة بها. وقد تشمل عناصر الفهم الأساسية^{٦٧} التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرى. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق كل عامل من عوامل الخطر الملازم التي تم أخذها في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وتقييمها، على مستوى الإقرارات.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يتم دمج توثيق أعمال المراجعة في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.^{٦٨} وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم توثيقها كجزء من توثيق المراجع لإجراءات المراجعة الإضافية.^{٦٩}

^{٦٦} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٧

^{٦٧} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

^{٦٨} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٧ و ٩ و ١٣

^{٦٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٦١١-٦١٧)

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

يشرح هذا الملحق أهداف نموذج أعمال المنشأة ونطاقه ويذكر أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم أنشطة المنشأة التي قد تكون مضمّنة في نموذج الأعمال. ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لنموذج أعمال المنشأة، وكيفية تأثير هذا النموذج باستراتيجية وأهداف عمل المنشأة، في التعرف على مخاطر الأعمال التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

١. يصف نموذج أعمال المنشأة الكيفية التي تراعي بها المنشأة، على سبيل المثال، هيكلها التنظيمي، وعملياتها أو نطاق أنشطتها، وخطوط عملها (بما في ذلك، منافسها وعملائها)، وآلياتها وفرص نموها ومراعاتها أيضاً للعملة والمتطلبات التنظيمية والتقنيات. ويصف هذا النموذج أيضاً طريقة تحقيق المنشأة للقيمة المالية أو القيمة الأوسع نطاقاً، وطريقة الحفاظ عليها واكتسابها، لأصحاب المصلحة لديها.

٢. الاستراتيجيات هي المناهج التي تخطط الإدارة أن تحقق من خلالها أهداف المنشأة، ويشمل ذلك الكيفية التي تخطط المنشأة أن تتعامل بها مع المخاطر والفرص التي تواجهها. وتقوم الإدارة بتغيير استراتيجيات المنشأة بمرور الوقت، للاستجابة للتغيرات في أهدافها وفي الظروف الداخلية والخارجية التي تعمل فيها.

٣. يشتمل عادةً وصف نموذج أعمال المنشأة على ما يلي:

- نطاق أنشطة المنشأة، وأسباب ممارستها لها.
- هيكل المنشأة وحجم عملياتها.
- الأسواق أو المناطق الجغرافية أو السكانية، والأجزاء من سلسلة القيمة، التي تعمل فيها المنشأة، وكيفية انخراطها في تلك الأسواق أو المناطق (المنتجات وشرائح العملاء وطرق التوزيع الرئيسية)، والأساس الذي تتنافس عليه.
- آليات العمل أو الآليات التشغيلية (على سبيل المثال، آليات الاستثمار والتمويل والتشغيل) التي تستخدمها المنشأة في تنفيذ أنشطتها، مع التركيز على تلك الأجزاء من آليات العمل المهمة في تحقيق القيمة أو الحفاظ عليها أو اكتسابها.
- الموارد (على سبيل المثال، المالية والبشرية والفكرية والبيئية والتقنية) والمدخلات والعلاقات الأخرى (على سبيل المثال، العملاء والمنافسين والموردين والموظفين) الضرورية أو المهمة لنجاحها.
- الكيفية التي يدمج بها نموذج أعمال المنشأة استخدام تقنية المعلومات في تفاعلاته مع العملاء والموردين والمقرضين وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال واجهات تقنية المعلومات والتقنيات الأخرى.

٤. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهرية لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي خطر الأعمال الناشئ عن حدوث انخفاض كبير في القيم السوقية للعقارات إلى زيادة خطر التحريف الجوهرية المرتبط بإقرارات التقويم لمقرض يقدم قروضاً متوسطة الأجل بضمان عقاري. ومع ذلك، فإن نفس الخطر قد تكون له أيضاً تبعات أطول أمداً، خاصةً عندما يقترن بتراجع اقتصادي حاد يرفع في نفس الوقت من الخطر الكامن للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر القروض. وقد يثير صافي التعرض للخسائر الائتمانية، الناتج عن ذلك، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تنتج عن ذلك انعكاسات على استنتاج الإدارة، والمراجع، بشأن مناسبة استخدام المنشأة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وتحديد هـما حقيقة وجود عدم تأكيد جوهري. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهري في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق الثاني على أمثلة لأحداث وحالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أنشطة المنشأة

٥. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأنشطة المنشأة (المُضمّنة في نموذج أعمالها) ما يلي:

(أ) العمليات التجارية للمنشأة مثل:

- طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات، والأسواق، بما في ذلك الانخراط في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.
- تنفيذ العمليات (على سبيل المثال، مراحل وطرق الإنتاج، أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
- التحالفات، والمشروعات المشتركة، والأنشطة المسندة إلى جهة خارجية.
- الانتشار الجغرافي وتجزئة الصناعة.
- موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب ومواقع وكميات المخزون.
- الترتيبات مع العملاء الرئيسيين وموردي البضائع ومقدمي الخدمات المهمين، والترتيبات المتعلقة بالعمالة (بما في ذلك العقود مع النقابات العمالية، ومعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، وخيارات شراء الأسهم أو ترتيبات العلاوات التشجيعية، واللوائح الحكومية الخاصة بشؤون العمل).
- أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

(ب) الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت مؤخراً أو المخطط لتنفيذها.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- الاستثمارات في المنشآت غير الموحدة، بما في ذلك الشراكات غير المسيطر عليها والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص غير المسيطر عليها.

(ج) التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

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

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

٦. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسس عادةً لغرض ضيق وواضح، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق ائتماني، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية مستقلة. وتقوم غالباً المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بنقل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من معاملة لغرض إلغاء الإثبات تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصولها، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (٥٥٠)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة^{٧٠}.
٧. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات مفصلة ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في توحيد القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تدخل فيها المنشأة ذات الغرض الخاص.

^{٧٠} معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ٧٠

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٢(و)، ١٩(ج)، ٧١، ٨١، ٨٥أ-٨٩أ)

فهم عوامل الخطر الملازم

يقدم هذا الملحق المزيد من الشرح لعوامل الخطر الملازم، وأيضاً للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم وتطبيق عوامل الخطر الملازم عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى الإقرارات.

عوامل الخطر الملازم

١. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى^{٧١} بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقاً للفقرتين ١٩(أ) و(ب)، يفهم المراجع أيضاً كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية.
٢. تشمل عوامل الخطر الملازم التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (والشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة") ما يلي:

- *التعقيد* - ينشأ إما من طبيعة المعلومات أو من الطريقة التي تُعدّ بها المعلومات المطلوبة، بما في ذلك عندما تكون آليات الإعداد بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. وقد ينشأ التعقيد، على سبيل المثال:
 - عند احتساب مخصصات الحسومات المقدمة من الموردين لأنه قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان شروط تجارية مختلفة مبرمة مع العديد من الموردين المختلفين، أو شروط تجارية عديدة متداخلة مع بعضها وجميعها تُعد ذات صلة عند احتساب الحسومات المستحقة؛ أو
 - عندما تكون هناك العديد من مصادر البيانات المحتملة، مع اختلاف الخصائص المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، فإن معالجة البيانات تنطوي على خطوات عديدة متداخلة، ومن ثم تكون البيانات بطبيعتها أكثر صعوبة في التعرف عليها أو الوصول إليها أو فهمها أو معالجتها.
- *عدم الموضوعية* - ينشأ من المحدودية الملازمة للقدرة على إعداد المعلومات المطلوبة بطريقة موضوعية، بسبب محدودية توفر المعرفة أو المعلومات، فعلى سبيل المثال قد تكون الإدارة بحاجة إلى إجراء اختيار أو اجتهاد شخصي بشأن المنهج الذي من المناسب اتباعه في القوائم المالية وبشأن المعلومات الناتجة التي سيتم تضمينها في هذه القوائم. ونظراً لاختلاف المناهج المتبعة لإعداد المعلومات المطلوبة، فقد تنتج نواتج مختلفة من التطبيق السليم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ومع تزايد المحدودية المحيطة بالمعرفة أو البيانات، يزداد كذلك عدم الموضوعية في الاجتهادات التي من الممكن أن يمارسها أفراد على قدر معقول من المعرفة والاستقلال، ويزداد التنوع في النواتج المحتملة لهذه الاجتهادات.
- *التغير* - ينتج من الأحداث أو الحالات التي تؤثر، بمرور الوقت، على عمل المنشأة أو على الجوانب الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من الجوانب الخاصة بالبيئة التي تعمل فيها المنشأة، عندما تنعكس آثار تلك الأحداث أو الحالات في المعلومات المطلوبة. وقد تقع مثل هذه الأحداث أو الحالات أثناء فترات التقرير المالي، أو فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد ينتج التغير من تطورات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو في المنشأة ونموذج أعمالها أو في البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ويمكن أن يؤثر مثل هذا التغير على افتراضات الإدارة واجتهاداتها، بما في ذلك ما يتعلق منها باختيار الإدارة للسياسات المحاسبية أو كيفية إجراء التقديرات المحاسبية أو كيفية تحديد ما يتعلق بها من إفصاحات.

^{٧١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٤٠-٢٧١

• **عدم/التأكد** - ينشأ عندما يتعذر إعداد المعلومات المطلوبة بالاستناد فقط إلى البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية التي يمكن التحقق من صحتها من خلال الملاحظة المباشرة. وفي هذه الظروف، قد يلزم اتباع منهج يستخدم المعرفة المتاحة لإعداد المعلومات باستخدام البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية القابلة للرصد، إلى أقصى حد ممكن، والاجتهادات المعقولة التي تدعمها أنسب البيانات المتاحة، عندما لا تكون كذلك. وتُعد القيود على توفر المعرفة أو البيانات، التي لا تقع في نطاق سيطرة الإدارة (مع مراعاة قيود التكلفة، عند الاقتضاء) من مصادر عدم التأكد، ولا يمكن محو تأثيرها على إعداد المعلومات المطلوبة. فعلى سبيل المثال، ينشأ عدم التأكد المحيط بالتقدير عندما لا يمكن تحديد المبلغ النقدي المطلوب بدقة ولا يُعلم ناتج التقدير قبل تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية.

• **قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر/الملازم** - تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويقتزن تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهاد (مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر الملازم (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرجوة، مثل مستهدف أرباح مرجو أو نسبة رأسمال مرجوة)، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد. وتوضح الفقرات ١١ إلى ١٥ من معيار المراجعة (٢٤٠) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول.

٣. عندما يكون التعقيد أحد عوامل الخطر الملازم، قد تكون هناك حاجة طبيعية لاتباع آليات أكثر تعقيداً عند إعداد المعلومات، ومثل هذه الآليات قد تكون بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. ونتيجة لذلك، فقد يتطلب تطبيقها مهارات أو معرفة متخصصة، وقد تتطلب استخدام أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة.

٤. عندما يزداد طابع عدم الموضوعية في اجتهاد الإدارة، قد تزداد أيضاً قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإدارة مارست اجتهاداً مهماً عند إجراء التقديرات المحاسبية التي تم التعرف على وجود ارتفاع كبير في درجة عدم التأكد المحيطة بها، وقد تعكس الاستنتاجات المتعلقة بالطرق والبيانات والافتراضات تحيزاً غير متعمد أو متعمداً من جانب الإدارة.

أمثلة لأحداث أو حالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري

٥. فيما يلي أمثلة للأحداث (بما في ذلك المعاملات) والحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية، على مستوى القوائم المالية أو مستوى الإقرارات. ورغم أن الأمثلة المذكورة المصنفة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والحالات؛ فإن هذه الأحداث والحالات ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة، وقائمة الأمثلة ليست بالضرورة أن تكون قائمة كاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والحالات حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والحالات من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
التعقيد	الجانب التنظيمي: - العمليات الخاضعة للتنظيم بدرجة عالية من التعقيد. - نموذج الأعمال: - وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة. - إطار التقرير المالي المنطبق: - القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:
	المعاملات: • استخدام تمويل لا يظهر فى قائمة المركز المالى، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
عدم الموضوعية	إطار التقرير المالى المنطبق: • وجود مجموعة كبيرة من ضوابط القياس المحتملة للتقدير المحاسبى. على سبيل المثال، إثبات الإدارة للإهلاك أو دخل ومصروف أعمال الإنشاءات. • اختيار الإدارة لأسلوب أو نموذج تقويم لأصل غير متداول، مثل العقارات الاستثمارية.
التغير	الظروف الاقتصادية: • العمليات فى المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التى تعاني عملتها من انخفاض كبير فى قيمتها أو الاقتصاديات التى تعاني من تضخم مرتفع. الأسواق: • العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول فى العقود الآجلة. فقدان العملاء: • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما فى ذلك فقدان العملاء المهمين. نموذج الصناعة: • التغيرات فى الصناعة التى تعمل فيها المنشأة. نموذج الأعمال: • التغيرات فى سلسلة التوريد. • تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. الجغرافيا: • التوسع إلى مواقع جديدة. هيكل المنشأة: • التغيرات فى المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة. • المنشآت أو قطاعات الأعمال التى من المحتمل أن يتم بيعها. كفاءة الموارد البشرية: • التغيرات فى الموظفين الرئيسيين، بما فى ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. تقنية المعلومات: • التغيرات فى بيئة تقنية المعلومات. • تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالى. إطار التقرير المالى المنطبق: • تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:
	رأس المال: - القيود الجديدة على توفر رأس المال والائتمان. الجانب التنظيمي: - شروع السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية في تحريات عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية. - أثر التشريعات الجديدة المتعلقة بحماية البيئة.
عدم التأكد:	إعداد التقارير: - الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير محيط بالقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. - الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	إعداد التقارير: - فرص الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش، بما في ذلك إغفال أو حجب معلومات مهمة في الإفصاحات. المعاملات: - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. - وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين شركات المجموعة الواحدة والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة. - المعاملات المسجلة بناءً على نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وتصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول.

الأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية:

- الافتقار إلى الموظفين الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية.
- أوجه القصور في الرقابة - ولاسيما في بيئة الرقابة وآلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة، وخصوصاً أوجه القصور التي لم تقم الإدارة بمواجهتها.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرات ١٢م)، ٢١-٢٦، أ. ٩٠-١٨١

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١. يمكن النص على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة في الأدلة الإرشادية والنظم والنماذج الخاصة بالسياسات والإجراءات، والمعلومات المدمجة فيها، وللأفراد تأثير على هذا النظام. ويتولى تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الإدارة والمكلفون بالحوكمة والموظفون الآخرون بناءً على هيكل المنشأة. ويمكن تطبيق هذا النظام، بناءً على قرارات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين الآخرين وفي سياق المتطلبات النظامية والتنظيمية، على نموذج تشغيل المنشأة أو الهيكل القانوني للمنشأة، أو كليهما معاً.
٢. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، وعوامل محدودية هذا النظام، الموضحة في الفقرات (١٢م) و٢١-٢٦ وأ. ٩٠-١٨١، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.
٣. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي.

مثال:

يمكن أن تكون لأدوات الرقابة على الالتزام بالأنظمة واللوائح صلة بالتقرير المالي عندما تكون أدوات الرقابة تلك ذات صلة بإعداد المنشأة للإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية.

مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة

٤. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، مما يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، وتوفر الأساس العام لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
٥. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في معادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، والتي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة فيها، بأمور مثل:

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

٦. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

- (أ) كيفية تنفيذ مسؤوليات الإدارة، مثل وضع ثقافة المنشأة والحفاظ عليها والالتزام بالإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية. لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلق على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. وتُعد النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة أو مدونة قواعد سلوكها المهني، ونتاج كيفية الإبلاغ بهذه المعايير والمدونات (على سبيل المثال، من خلال بيانات السياسات)، وكيفية تعزيزها في الممارسة العملية (على سبيل المثال، من خلال تصرفات الإدارة الرامية إلى محو، أو التخفيف من، الدوافع أو الإجراءات التي قد تدفع الموظفين إلى ارتكاب تصرفات غير آمنة أو غير قانونية أو غير أخلاقية). وقد يشمل الإبلاغ بسياسات المنشأة الخاصة بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ الموظفين بالمعايير السلوكية من خلال بيانات السياسات ومدونات قواعد السلوك وتقديم القدوة العملية.

(ب) عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة، كيفية إبداء المكلفين بالحوكمة لاستقلالهم عن الإدارة وطريقة ممارستهم الإشراف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة. ومن بين الاعتبارات المحتملة في هذا الشأن ما إذا كان هناك عدد كاف من الأفراد مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بالموضوعية في إجراء التقويمات واتخاذ القرارات؛ وكيفية قيام المكلفين بالحوكمة بتحديد مسؤوليات الإشراف وتحملهم لها؛ وما إذا كان المكلفون بالحوكمة يتولون مسؤولية الإشراف على الإدارة عند قيامها بتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويتم النص على أهمية مسؤوليات المكلفين بالحوكمة في مدونة قواعد السلوك وفي الأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لصالح المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى التي يتولاها المكلفون بالحوكمة الإشراف على تصميم إجراءات الإبلاغ عن المخالفات، وعلى فاعليتها التشغيلية.

(ج) كيفية تحديد المنشأة للصلاحيات والمسؤوليات من أجل تحقيق أهدافها. قد يشمل هذا اعتبارات تتعلق بما يلي:

- الجوانب الرئيسية المتعلقة بالصلاحيات والمسؤوليات والتسلسل الإداري المناسب؛
 - السياسات التي تتعلق بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات؛
 - السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الموظفين يفهمون أهداف المنشأة، ويعرفون كيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، ويدركون الكيفية سيّاحسبون بها والأمر التي سيّاحسبون عليها.
- (د) كيفية قيام المنشأة بجذب الكفاءات وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم، بما يتماشى مع أهدافها. يشمل هذا الطريقة التي تضمن بها المنشأة أن الأفراد يتمتعون بالمعرفة والخبرات اللازمة لإنجاز مهام عملهم، مثل:
- معايير تعيين الأفراد الأكثر تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي.
 - سياسات التدريب التي يتم من خلالها الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتوقعة، بما في ذلك ممارسات مثل الاستعانة بمعاهد التدريب، وإقامة الندوات، التي تشرح مستويات الأداء والسلوك المأمولة؛
 - عمليات تقييم الأداء الدورية التي تثبت التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.
- (هـ) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

- آليات الاتصال بالأفراد ومحاسبتهم على أداء مسؤوليات الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- تحديد مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت للمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك كيفية تقويم المقاييس والحفاظ على ملاءمتها؛
- كيفية تأثير الضغوط المرتبطة بتحقيق أهداف الرقابة على مسؤوليات الأفراد ومقاييس أدائهم؛
- كيفية ضبط سلوك الأفراد، عند اللزوم.

وسيختلف مدى مناسبة الأمور المذكورة أعلاه من منشأة لأخرى تبعاً لحجم المنشأة وتعقيد هيكلها وطبيعة أنشطتها.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٧. إن آلية المنشأة لتقييم المخاطر هي آلية ذات طابع تكراري للتعرف على المخاطر وتحليلها بغية تحقيق أهداف المنشأة، وهي تشكل الأساس لكيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها.

٨. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة لمخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقييم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسابها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تعرفها على التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وطريقة تحليلها.

٩. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث أو المعاملات أو الظروف، الخارجية والداخلية، التي قد تحدث وتؤثر سلباً على قدرة المنشأة على إنشاء المعلومات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما يتسق مع إقرارات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تتحمل خطراً معيناً بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:

- *التغيرات في البيئة التشغيلية.* يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية وإلى مخاطر مختلفة تماماً.
- *الموظفون الجدد.* قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أو فهم مختلف له.
- *نظم المعلومات الجديدة أو المُحدّثة.* يُمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *النمو السريع.* يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
- *التقنيات الحديثة.* قد يؤدي إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات إلى تغيير الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة.* قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة، ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *إعادة الهيكلة /المؤسسية.* قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في مهام الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *التوسع في العمليات الأجنبية.* ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة، وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، ومثال ذلك، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملة الأجنبية.
- *الإصدارات المحاسبية الجديدة.* قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة، أو تغيير القوائم منها، على المخاطر في إعداد القوائم المالية.
- *استخدام تقنية المعلومات.* المخاطر المرتبطة بما يلي:
 - الحفاظ على سلامة البيانات ومعالجة المعلومات؛ أو
 - المخاطر التي تواجه استراتيجية عمل المنشأة والتي تنشأ إذا كانت استراتيجية تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة لا تدعم بصورة فعالة استراتيجية عمل المنشأة؛ أو
 - التغيرات أو الأعطال في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة أو الدوران الوظيفي لموظفي تقنية المعلومات أو عدم قيام المنشأة بإجراء التحديثات الضرورية على بيئة تقنية المعلومات أو عدم إجراء هذه التحديثات في الوقت المناسب.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

١٠. تُعد آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية آلية مستمرة لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لديها، واتخاذ التصرفات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. ويمكن أن تتألف آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها من أنشطة دائمة أو تقويمات منفصلة (يتم إجراؤها بشكل دوري) أو من نهج يجمع بين كلا الأمرين. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة ويمكن أن تشمل على أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة. ومن المرجح أن تتباين آلية المنشأة من حيث نطاقها ومعدل تكرارها بناءً على تقييم المخاطر الذي تجريه المنشأة.

١١. تشتمل في الغالب أهداف وظائف المراجعة الداخلية، ونطاق عملها، على أنشطة تهدف إلى تقويم أو متابعة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.^{٧٢} وقد تشتمل آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها على أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف

^{٧٢} يقدم معيار المراجعة (٦١٠) والملحق الرابع من هذا المعيار المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية.

البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقويم المراجعين الداخليين مدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة المتعلقة بشروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضاً للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث توقيتها ودقتها، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون عن إعدادها.

١٢. يمكن أن تكون هناك أدوات رقابة آلية أو يدوية، أو مزيج من كليهما، فيما يتعلق بآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتابع أدوات الرقابة الآلية الأساسية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة أدوات رقابة آلية لمتابعة الوصول إلى تقنية معينة وهذه الأدوات تقوم بإنشاء تقارير آلية عن الأنشطة غير المعتادة وترفعها إلى الإدارة، التي تتولى بدورها التحري يدوياً عن الحالات الشاذة التي تم التعرف عليها.

١٣. عند التمييز بين نشاط المتابعة وأداة الرقابة فيما يتعلق بنظام المعلومات، تؤخذ في الحسبان التفاصيل الأساسية للنشاط، خاصةً عندما ينطوي النشاط على مستوى معين من الاستعراض الإشرافي. ولا تُصنّف الاستعراضات الإشرافية، تلقائياً، على أنها أنشطة متابعة، فتصنيف استعراض ما على أنه أداة رقابة تتعلق بنظام المعلومات أو على أنه نشاط متابعة يمكن أن يكون أمراً خاضعاً للحكم الشخصي. فعلى سبيل المثال، المقصد من تطبيق أداة رقابة شهرية على اكتمال المعلومات سيكون اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، فيما سيبحث نشاط المتابعة في أسباب حدوث الأخطاء وسيوكل إلى الإدارة مسؤولية إصلاح الآلية لمنع حدوث الأخطاء في المستقبل. وبعبارة أخرى بسيطة، تستجيب أداة الرقابة التي تتعلق بنظام المعلومات إلى خطر معين، في حين أن نشاط المتابعة يقيّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل على النحو المنشود داخل كل من المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة.

١٤. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام معلومات يتم الحصول عليها من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون ضمناً بيانات الفواتير عن طريق قيامهم بالدفع أو إنهم يشتكون من تلك المصاريف. وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة في حسابها أيضاً، عند تنفيذ أنشطة المتابعة، أي اتصالات ترد من المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

نظام المعلومات والاتصالات

١٥. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بإعداد القوائم المالية من أنشطة وسياسات، وسجلات محاسبية وأخرى داعمة، تهدف إلى ما يلي:

- إنشاء معاملات المنشأة وتسجيلها ومعالجتها (إضافة إلى جمع المعلومات، ومعالجتها والإفصاح عنها، فيما يتعلق بالأحداث والحالات بخلاف المعاملات) وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال، الملفات الآلية المتعلقة بالإجراءات المتبعة لإنهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- دمج المعلومات النابعة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام (على سبيل المثال، نقل المعاملات المتراكمة من دفتر الأستاذ المساعد)؛
- جمع المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، ومعالجة هذه المعلومات، التي تتعلق بأحداث وحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول واستنفادها والتغيرات في إمكانية استرداد الأصول؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

١٦. تشمل آليات عمل المنشأة الأنشطة التي تهدف إلى ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات المنشأة وشراؤها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛

- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح:
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.
- وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.
- ١٧. تؤثر جودة المعلومات في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطتها والرقابة عليها وفي قدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.
- ١٨. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويُمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً وشفهياً ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.
- ١٩. ينطوي قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي على توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بالتقرير المالي. وقد يشتمل ذلك على أمور مثل مدى فهم الموظفين لوجه تعلق أنشطتهم في نظام المعلومات بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

أنشطة الرقابة

- ٢٠. يتم التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة وفقاً للفقرة ٢٦. وتشمل أدوات الرقابة تلك أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وكلتاها يمكن أن تكونا ذات طبيعة يدوية أو آلية. وكلما زادت أدوات الرقابة الآلية، أو أدوات الرقابة التي تنطوي على جوانب آلية، والتي تستخدمها الإدارة أو تعتمد عليها فيما يتعلق بتقريرها المالي، زادت الأهمية التي يمكن أن يكتسبها قيام المنشأة بتطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تنصدي لاستمرار عمل الجوانب الآلية في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ويمكن أن تتعلق أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة بما يلي:
- **منح التصريح والموافقات.** يؤكد التصريح صحة المعاملة (أي إنه يقر بأن حدثاً اقتصادياً فعلياً يقع ضمن نطاق سياسة المنشأة). ويأخذ التصريح عادةً شكل الموافقة من مستوى إداري أعلى أو شكل المصادقة وتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد صحيحة. فعلى سبيل المثال، يعتمد المشرف تقرير المصروفات بعد مراجعة ما إذا كانت المصروفات تبدو معقولة وفي نطاق سياسة المنشأة. ومن أمثلة الموافقة الآلية ما يكون عندما تتم مقارنة تكلفة الوحدة في إحدى الفواتير، آلياً، بتكلفة الوحدة في أمر الشراء ذي الصلة ضمن مستوى مسموح به محدد مسبقاً. ويتم تلقائياً اعتماد الفواتير التي في حدود المستوى المسموح به ليتم دفعها. أمّا الفواتير التي تتجاوز ذلك المستوى، فيتم إرسالها للمزيد من التحقق.
- **المطابقات -** المقارنة بين عنصرين أو أكثر من عناصر البيانات. وفي حالة التعرف على وجود اختلافات، يتم اتخاذ إجراء لجعل البيانات متفقة مع بعضها. وتتصدى المطابقات عادةً لاكتمال أو دقة معالجة المعاملات.
- **عمليات التحقق -** في عمليات التحقق يتم مقارنة بندين أو أكثر مع بعضهما أو مقارنة بند مع سياسة، ومن المرجح أن تنطوي هذه العمليات على إجراء متابعة عندما لا يتطابق البندان أو لا يتسق البند مع السياسة. وتتصدى عمليات التحقق عادةً لاكتمال أو دقة أو صحة معالجة المعاملات.
- **أدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تنصدي لحماية الأصول من الوصول أو الاقتناء أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به.** أدوات الرقابة التي تشمل ما يلي:
 - الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل توفير وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
 - التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات (أي الوصول المنطقي).
 - الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

ويعتمد مدى اعتبار أدوات الرقابة المادية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية، على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرضة إلى حد كبير للاختلاس.

● *الفصل في الواجبات.* إسناد مسؤوليات التصريح بإجراء المعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول إلى أفراد مختلفين. ويهدف الفصل في الواجبات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه خلال المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

فعلى سبيل المثال، المدير الذي يصرح بالمبيعات الآجلة لا يكون مسؤولاً عن حفظ السجلات الخاصة بالمبالغ مستحقة التحصيل أو عن التعامل مع المقبوضات النقدية. فإذا كان هناك شخص واحد يستطيع تنفيذ جميع هذه الأنشطة، فإنه قد يقوم على سبيل المثال بإنشاء عملية بيع وهمية قد لا يتم اكتشافها. وبالمثل، ينبغي ألا يكون لمندوبي المبيعات القدرة على تعديل ملفات أسعار المنتجات أو نسب العمولات.

وفي بعض الأحيان، لا يكون الفصل في الواجبات عملياً أو فعالاً من حيث التكلفة أو ذا جدوى. فعلى سبيل المثال، قد تفتقر المنشآت الأصغر والأقل تعقيداً إلى الموارد الكافية لتحقيق الفصل المثالي، وقد يترتب على تعيين المزيد من الموظفين تكاليف باهظة. وفي هذه الحالات، يمكن أن تضع الإدارة أدوات رقابة بديلة. وفي المثال المذكور أعلاه، إذا كان مندوب المبيعات يستطيع تعديل ملفات أسعار المنتجات، يمكن تطبيق نشاط رقابة لغرض الاكتشاف يوجب على موظفين ليست لهم صلة بوظيفة المبيعات أن يراجعوا بشكل دوري ما إذا كان مندوب المبيعات قد قام بتغيير الأسعار والظروف التي تم فيها ذلك.

٢١. قد تعتمد أدوات رقابة معينة على وجود أدوات رقابة إشرافية مناسبة يتم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن التفويض بتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بمنح التصريح وفقاً لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المكلفون بالحوكمة؛ وفي حالات أخرى، قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات الحصول على اعتماد خاص رفيع المستوى، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

محدودية الرقابة الداخلية

٢٢. إن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، مهما بلغت فاعليته، لن يوفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الاجتهاد البشري في اتخاذ القرارات قد تشوبه العيوب وأن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يحدث خطأ في تصميم أداة رقابة، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل أداة الرقابة فعالاً، كما في حالة عدم الفاعلية في استخدام المعلومات المُعدّة لأغراض نظام الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض المعدة له هذه المعلومات أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

٢٣. إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشأة، مما قد يؤدي إلى إثبات الإيرادات بشكل غير سليم. وقد يتم أيضاً تجاوز أو إيقاف عمليات التدقيق التحريري في أحد تطبيقات تقنية المعلومات، والمُصممة لتحديد المعاملات التي تتجاوز حدوداً أئتمانية معينة والإبلاغ عنها.

٢٤. وعلاوة على ذلك، فعند تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرات ١٤(أ)، ٢٤(أ)، ٢٥(أ)، ٢٨(أ)، ١١٨)

اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

يوفر هذا الملحق اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، عند وجود مثل هذه الوظيفة.

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها

١. تختلف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، ونطاق عملها وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومسؤولياتها، اختلافاً كبيراً وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة. حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.
٢. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجوانب الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

٣. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها، وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تسهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة وبينتها أو إطار التقرير المالي المنطبق أو نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواء كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.^{٧٣} ومن بين الاستفسارات التي قد تكون لها أهمية خاصة الاستفسارات عن الأمور التي أثارها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقها الوظيفة.
٤. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي ومراجعة القوائم المالية، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أعدت للعرض على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج الاختبارات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.
٥. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)،^{٧٤} فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.
٦. الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم المراجع، المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة، بحسب الظروف. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

^{٧٣} المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (٦١٠).

^{٧٤} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

أخذ وظيفة المراجعة الداخلية في الحسبان عند فهم بيئة الرقابة

٧. عند فهم بيئة الرقابة، قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقويمها لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

فهم الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٨. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد التي تمارسها تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة، أو تخفيض مداها، التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرة للحصول على أدلة المراجعة. وتزيد احتمالية قدرة المراجعين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح، على سبيل المثال، استناداً إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات المراجع بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكافٍ من الموارد مقارنة بتعقيد المنشأة وطبيعة عملياتها، وتربطها علاقة بالملكفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

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

١٠. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في معيار المراجعة (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بالمتابعة والتي قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة التي تهدف إلى الإسهام في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

١١. يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني،^{٧٥} بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

^{٧٥} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٧

الملحق الخامس

(راجع: الفقرات ٢٥ (أ)، ٢٦ (ب)–(ج)، ٩٤، ١٦٦–١٧٢)

اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

يحتوي هذا الملحق على أمور إضافية يمكن أن يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام الرقابة الداخلية لديها.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها

١. يحتوي نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة على عناصر يدوية وأخرى آلية (أي أدوات رقابة وموارد أخرى يدوية وآلية يتم استخدامها في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة). ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة حسب طبيعة استخدام المنشأة لتقنية المعلومات، ومدى التعقيد في ذلك الاستخدام. ويؤثر استخدام المنشأة لتقنية المعلومات على الطريقة التي تتم بها معالجة المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وطريقة تخزينها والإبلاغ بها، مما يؤثر على طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وطريقة تطبيقه. ويمكن أن يستخدم كل مكون في نظام الرقابة الداخلية تقنية المعلومات مدى معين.

وبشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة عن طريق تمكين المنشأة من القيام بما يلي:

- التطبيق المتسق لقواعد العمل المحددة سلفاً وتنفيذ العمليات الحسابية المعقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات؛
- تحسين توقيت إصدار المعلومات وإتاحتها ودقتها؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تعزيز القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- الحد من خطر التحايل على أدوات الرقابة؛
- تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق أدوات رقابة أمنية في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

٢. تُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على ذلك. وقد تكون أدوات الرقابة اليدوية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية، لأنه لا يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بسهولة كما إنها أقل عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. وقد تكون أدوات الرقابة الآلية أكثر فاعلية من أدوات الرقابة اليدوية في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال الوسائل الآلية منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أدوات الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آلياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥ (أ))

٣. قد يشتمل نظام معلومات المنشأة على استخدام عناصر يدوية وآلية، وهو ما يؤثر أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وعلى وجه الخصوص، يمكن إنفاذ الإجراءات الخاصة بإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة، ومن خلال طريقة تكوين المنشأة لتلك التطبيقات. ويمكن أيضاً أن تحل السجلات التي في صورة معلومات رقمية محل السجلات التي في صورة مستندات ورقية، أو يمكن أن تقوم باستكمالها.

٤. عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات، يقوم المراجع بتجميع المعلومات عن طبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة، وأيضاً عن تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لها. ويحتوي الجدول التالي على أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات، ويشتمل الجدول كذلك على أمثلة للخصائص

النموذجية لبيئات تقنية المعلومات بناءً على تعقيد تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في نظام معلومات المنشأة. ومع ذلك، فإن هذه الخصائص هي خصائص إرشادية وقد تختلف بناءً على طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة التي تستخدمها المنشأة.

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	البرمجيات التجارية غير المعقدة	
			الأمر المتعلقة بمدى الطابع الآلي للبيانات ومدى استخدامها:
إجراءات آلية موسعة، غالباً ما تكون معقدة	غير منطبق	غير منطبق	مدى الإجراءات الآلية الخاصة بالمعالجة، ومدى تعقيد تلك الإجراءات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك معالجات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق.
منطق معقد لإعداد التقارير الآلية؛ برمجيات كتابة التقارير	منطق بسيط لإعداد التقرير الآلية ذات الصلة	منطق بسيط لإعداد التقارير الآلية	مدى اعتماد المنشأة على التقارير التي من إنتاج النظام عند معالجة المعلومات
عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات الاتصال المعقدة	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	طرق يدوية لإدخال البيانات	كيفية إدخال البيانات (أي إدخال يدوي أو إدخال بواسطة العميل أو المورد أو رفع ملفات)
عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال معقدة	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	لا توجد واجهات اتصال آلية (طرق إدخال يدوية فقط)	الطرق التي تسهل بها تقنية المعلومات الاتصال بين التطبيقات أو قواعد البيانات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، داخلياً وخارجياً، حسب الاقتضاء، من خلال واجهات الاتصال بين النظم.
بيانات كبيرة الحجم أو بيانات معقدة؛ مستودعات البيانات؛ استخدام مقدمي خدمات تقنية معلومات داخليين أو خارجيين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة يمكن التحقق يدوياً من صحتها؛ وتكون البيانات متاحة محلياً	حجم وتعقيد البيانات التي في صورة رقمية والتي يتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت السجلات المحاسبية أو المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.

^{٧٦} يوصف مستودع البيانات عادةً بأنه مخزن مركزي للبيانات المتكاملة التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد أو أكثر من المصادر المتفرقة (مثل قواعد البيانات المتعددة) التي يمكن إنتاج التقارير منها أو التي يمكن أن تستخدمها المنشأة لتنفيذ أنشطة تحليل البيانات الأخرى. وبرمجيات كتابة التقارير هي تطبيقات تقنية معلومات يتم استخدامها لاستخراج البيانات من مصدر واحد أو أكثر (مثل مستودع البيانات أو قاعدة البيانات أو تطبيق تقنية المعلومات) وهي تعرض البيانات بتنسيق محدد.

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	
الأمر المتعلقة بتطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات			
نوع التطبيق (على سبيل المثال، تطبيق تجاري بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة، أو تطبيق بخيارات تخصيص كبيرة أو على درجة عالية من التكامل ربما يكون قد تم شراؤه وتخصيصه، أو تم تطويره داخل المنشأة).	تطبيق تم شراؤه بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة	تطبيق تم شراؤه أو تطبيقات بسيطة قديمة أو قليلة التكلفة لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص محدودة أو منعقدة	تطبيقات مطورة حسب الطلب أو تطبيقات أكثر تعقيداً لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص كبيرة
مدى التعقيد في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات	حل صغير قائم على كمبيوتر محمول صغير أو خادم عميل	حاسب مركزي متطور ومستقر، خادم عميل صغير أو بسيط، برمجيات مثل سحابة خدمات إلكترونية	حاسب مركزي معقد، خادم عميل كبير أو معقد، تطبيقات على شبكة الويب، بنية تحتية مثل سحابة خدمات إلكترونية
ما إذا كانت هناك استضافة من طرف ثالث لخدمات تقنية المعلومات أو إسناد خارجي لها.	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق فيما يخص الحصول على تطبيقات معينة ومقدم خدمات جديد أو ناشئ فيما يخص التطبيقات الأخرى
ما إذا كانت المنشأة تستخدم تقنيات ناشئة تؤثر على تقريرها المالي	لا يوجد استخدام لتقنيات ناشئة	استخدام محدود للتقنيات الناشئة في بعض التطبيقات	استخدام متنوع للتقنيات الناشئة عبر مختلف النظم الأساسية
الأمر المتعلقة بآليات تقنية المعلومات:			
الموظفون المشاركون في الحفاظ على بيئة تقنية المعلومات (العدد ومستوى المهارات لموارد دعم تقنية المعلومات التي تدير أمن بيئة تقنية المعلومات والتغييرات التي تتم فيها).	عدد قليل من الموظفين الذي يحظون بمعرفة تقنية تقتصر على إجراء الترقية التي يوفرها المورد وإدارة الوصول	عدد محدود من الموظفين الذي يتمتعون بمهارات في تقنية المعلومات / المتخصصين في تقنية المعلومات	إدارة متخصصة في تقنية المعلومات تضم موظفين أصحاب مهارات، بما في ذلك في البرمجة
مدى تعقيد آليات إدارة حقوق الوصول	فرد واحد له حق الوصول الإداري ويدير حقوق الوصول	عدد قليل من الأفراد لهم حق الوصول الإداري ويديرون حقوق الوصول	آليات معقدة يتولى إدارتها إدارة تقنية المعلومات التي تحدد حقوق الوصول

أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:			
البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)	
مدى التعقيد في أمن بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك قابلية تعرض تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات للمخاطر الإلكترونية، ولاسيما عندما تكون هناك معاملات قائمة على الويب أو معاملات تنطوي على واجهات اتصال خارجية.	وصول بسيط من داخل مقر المنشأة بدون وجود أي عناصر خارجية على شبكة الويب	بعض التطبيقات القائمة على الويب، بتدابير أمنية بسيطة في الأساس ومستندة إلى الأدوار الوظيفية	نظم أساسية متعددة يمكن الوصول إليها من خلال شبكة الويب وذات نماذج أمنية معقدة
ما إذا كانت قد طرأت تغييرات برمجية على الطريقة التي يتم بها معالجة المعلومات، ومدى هذه التغييرات خلال الفترة.	برمجيات تجارية بدون تثبيت أية شفرة مصدرة	بعض التطبيقات التجارية التي تكون بدون أية شفرة مصدرة وتطبيقات متطورة أخرى بعدد صغير من التغييرات أو بتغييرات بسيطة: المراحل التقليدية لتطوير الأنظمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام
مدى التغيير داخل بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، جوانب جديدة في بيئة تقنية المعلومات أو تغييرات مهمة في تطبيقات تقنية المعلومات أو البنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات).	تغييرات تقتصر على ترقيات إصدارات البرمجيات التجارية	تغييرات تتألف من ترقيات البرمجيات التجارية أو ترقيات لإصدارات برامج تخطيط موارد المنشأة أو تحسينات للبرمجيات القديمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام، وتخصيص كبير لبرامج تخطيط موارد المنشأة
ما إذا كان قد حدث تحويل كبير في البيانات خلال الفترة، وإذا كان الأمر كذلك، فطبيعة وأهمية التغييرات والطريقة التي تم بها التحويل	ترقيات البرمجيات التي يوفرها المورد؛ ولا يتم تحويل البيانات نتيجة الترقيات	ترقيات طفيفة لإصدارات البرمجيات التجارية مع إجراء تحويل في بيانات محدودة	ترقيات كبيرة للإصدارات، طرح جديد، تغيير النظام الأساسي

التقنيات الناشئة

٥. يمكن أن تستخدم المنشآت تقنيات ناشئة (على سبيل المثال، سلسلة الكتل أو الروبوتات أو الذكاء الاصطناعي) لأن هذه التقنيات قد توفر فرصاً خاصة لزيادة الكفاءة التشغيلية أو تعزيز عملية إعداد التقرير المالي. وعندما يتم استخدام هذه التقنيات الناشئة في نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، يمكن أن يقوم المراجع بتضمين هذه التقنيات في تعرفه على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ورغم أن التقنيات الناشئة يمكن أن يُنظر إليها على أنها أكثر تطوراً وأكثر تعقيداً مقارنة بالتقنيات القائمة، فإن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦ (ب) – (ج) تظل كما هي دون تغيير.

٦. يمكن التوصل بصورة أكثر سهولة إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة الأقل تعقيداً التي تستخدم برمجيات تجارية وعندما لا يكون بمقدور المنشأة الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغييرات برمجية. وقد لا يتوفر لدى مثل هذا المنشآت موارد متخصصة في تقنية معلومات ولكن قد يكون لديها شخص مسند إليه دور إداري لغرض منح الموظفين حقوق الوصول أو تثبيت التحديثات التي يوفرها المورد لتطبيقات تقنية المعلومات. وفيما يلي بعض الأمور الخاصة التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند فهم الطبيعة الخاصة بحزمة برمجيات المحاسبة التجارية، التي قد تكون تطبيق تقنية المعلومات الوحيد الذي تستخدمه المنشأة الأقل تعقيداً في نظام معلوماتها:

- مدى استقرار أداء البرمجيات ومدى شهرتها بأنه يمكن الاعتماد عليها؛
- مدى إمكانية أن تقوم المنشأة بتعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات لتضمين وحدات نمطية إضافية (أي وظائف إضافية) في البرمجيات الأساسية، أو أن تجري تغييرات مباشرة في البيانات؛
- طبيعة ومدى التعديلات التي تم إدخالها على البرمجيات. رغم أن المنشأة قد لا يكون بمقدورها تعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات، فإن العديد من حزم البرمجيات تتيح إجراء تكوينات (على سبيل المثال، تحديد أو تعديل المؤشرات القياسية لإعداد التقارير). ولا يستلزم هذا في العادة إجراء تعديلات على الشفرة المصدرية؛ ولكن يمكن أن ينظر المراجع في مدى قدرة المنشأة على تكوين البرمجيات عندما ينظر في اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها البرمجيات والتي تُستخدم على أنها أدلة مراجعة؛
- مدى إمكانية الوصول بشكل مباشر إلى البيانات المتعلقة بإعداد القوائم المالية (أي الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات بدون استخدام تطبيق تقنية المعلومات) وحجم البيانات التي تتم معالجتها. كلما زاد حجم البيانات، زادت احتمالية حاجة المنشأة إلى أدوات الرقابة التي تحافظ على سلامة البيانات، والتي قد يكون من بينها أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تراقب الوصول غير المصرح به والتغييرات في البيانات.

٧. يمكن أن تشمل بيانات تقنية المعلومات المعقدة على تطبيقات تقنية معلومات على درجة عالية من التخصيص أو التكامل وبالتالي يمكن أن تتطلب المزيد من الجهد لفهمها. ويمكن أن تكون الآليات أو تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بالتقرير المالي متكاملة مع تطبيقات تقنية معلومات أخرى. ويمكن أن ينطوي هذا التكامل على تطبيقات تقنية المعلومات التي يتم استخدامها في العمليات التجارية للمنشأة والتي توفر المعلومات لتطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات الخاص بالمنشأة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن تكون بعض تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في العمليات التجارية للمنشأة ذات صلة بإعداد القوائم المالية. ويمكن أن تتطلب بيانات تقنية المعلومات المعقدة وجود إدارات متخصصة في تقنية المعلومات لديها آليات تقنية معلومات مهيكلية يدعمها موظفون يحظون بمهارات في تطوير البرمجيات والحفاظ على بيئة تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، يمكن أن تستعين المنشأة بمقدمي خدمات داخليين أو خارجيين لإدارة جوانب معينة، أو إدارة آليات تقنية معلومات معينة، في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، خدمات الاستضافة لدى طرف ثالث).

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

٨. من خلال فهم طبيعة وتعقيد بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة من أجل معالجة المعلومات المالية بدقة والحفاظ على سلامتها. ويمكن أن يكون للتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة تأثير على قرار المراجع باختبار أدوات الرقابة الآلية ضمن تطبيقات تقنية المعلومات تلك، بافتراض أن أدوات الرقابة الآلية تلك تواجه مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة لا تعتمد على تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، فمن غير المرجح أن تكون أدوات الرقابة الآلية ضمن ذلك التطبيق مناسبة أو دقيقة بما فيه الكفاية لأغراض اختبارات الفاعلية التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تشمل أدوات الرقابة الآلية التي قد يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦ (ب) على أدوات الرقابة الآلية على العمليات الحسابية أو المدخلات وعلى المعالجة والمخرجات، مثل إجراء مطابقة ثلاثية لأوامر الشراء ووثائق الشحن الخاصة بالموردين وفواتير الموردين. وعندما يتعرف المراجع على أدوات الرقابة الآلية ويحدد من خلال فهمه لبيئة تقنية المعلومات أن المنشأة تعتمد على تطبيق تقنية المعلومات الذي يشتمل على أدوات الرقابة الآلية تلك، فالأرجح عندئذ أن المراجع قد يحدد تطبيق تقنية المعلومات على أنه تطبيق يخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

٩. عند النظر فيما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات، التي تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية فيما يخصها، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المرجح أن ينظر المراجع فيما إذا كان للمنشأة وصول، وفي مدى هذا الوصول، إلى الشفرة المصدرية التي تمكن الإدارة من إجراء تغييرات برمجية على أدوات الرقابة تلك أو على تطبيقات تقنية المعلومات. ومن بين الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن تكون أيضاً ذات صلة، مدى قيام المنشأة بإجراء تغييرات برمجية أو تغييرات في التكوين ومدى الطابع الرسمي لآليات تقنية المعلومات المطبقة على تلك التغييرات. ومن المرجح أن ينظر المراجع أيضاً في خطر الوصول غير المناسب إلى البيانات، أو التغييرات غير المناسبة فيها.
١٠. على سبيل المثال، يمكن أن يكون من بين التقارير التي من إنتاج النظام والتي قد يميل المراجع إلى استخدامها على أنها أدلة مراجعة، تقارير تقادم المبالغ المستحقة التحصيل أو تقرير تقويم المخزون. وفيما يخص مثل هذه التقارير، يمكن أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة عن اكتمالها ودقتها عن طريق إجراء اختبارات موضوعية لمدخلات التقرير ومخرجاته. وفي حالات أخرى، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على إعدادات التقرير والحفاظ عليه، وفي هذه الحالة من المرجح أن يكون تطبيق تقنية المعلومات، الذي تم إنتاج التقرير منه، خاضعاً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وإضافة إلى اختبار اكتمال التقرير ودقته، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه المخاطر المتعلقة بالتغييرات البرمجية أو البيانية غير المناسبة أو غير المصرح بها في التقرير.
١١. قد تشتمل بعض تطبيقات تقنية المعلومات، في داخلها، على وظائف تتعلق بكتابة التقارير فيما قد تستخدم بعض المنشآت أيضاً تطبيقات مستقلة لكتابة التقارير (أي برمجيات كتابة التقارير). وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى تحديد مصادر التقارير التي من إنتاج النظام (أي التطبيق الذي يعد التقرير ومصادر البيانات المستخدمة في التقرير) لتحديد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
١٢. قد تكون مصادر البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات قواعد بيانات لا يمكن الوصول إليها، على سبيل المثال، إلا من خلال تطبيق تقنية المعلومات أو بواسطة موظفي تقنية المعلومات الذين يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون مصدر البيانات مستودع بيانات قد يُعد هو نفسه أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
١٣. يمكن أن يكون المراجع قد تعرف على خطر لا توفر له الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب استخدام المنشأة لعمليات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق لأجل معالجة المعاملات، والتي قد تنطوي على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات المتكاملة فيما بينها. وفي مثل هذه الظروف، من المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على أدوات رقابة آلية. ومن المحتمل أيضاً أن تكون المنشأة معتمدة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من أجل الحفاظ على سلامة المعاملات التي يتم معالجتها وسلامة المعلومات الأخرى المستخدمة في المعالجة. وفي مثل هذه الحالات، من المرجح أن تخضع تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في معالجة المعلومات وتخزينها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

حلول حوسبة المستخدم النهائي

١٤. رغم أن أدلة المراجعة قد تأتي أيضاً في صورة مُخرج من إنتاج النظام يتم استخدامه في العمليات الحسابية التي تتم في أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي (على سبيل المثال، برمجيات جداول البيانات أو قواعد البيانات البسيطة)، فإن مثل تلك الأدوات لا يتم التعرف عليها عادةً على أنها تطبيقات تقنية معلومات في سياق الفقرة ٢٦ (ب). وقد يكون تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على الوصول إلى أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، وعلى تغييرها، أمراً مليوناً بالتحديات، ومن النادر أن تكون أدوات الرقابة تلك مكافئة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو مساوية لها في الفاعلية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينظر المراجع في مجموعة من أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، مع الأخذ في الحسبان غرض وتعقيد أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي ذات الصلة، مثل:
- أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المطبقة على إنشاء ومعالجة البيانات المصدرية، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة أو أدوات الرقابة على واجهات الاتصال بمصدر استخراج البيانات (أي مستودع البيانات)؛ أو
 - أدوات الرقابة المستخدمة للتحقق من أن منطق إعدادات التقارير يعمل على النحو المرجو، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي "تثبت" استخراج البيانات، مثل مطابقة التقرير بالبيانات المستخدمة في إعداداته، ومقارنة البيانات في التقرير بمصدرها والعكس، وأدوات الرقابة التي تتحقق من الصيغ أو وحدات الماكرو؛ أو

- استخدام أدوات التحقق من الصحة في البرمجيات، التي تتحقق تلقائياً من الصيغ أو وحدات الماكرو، مثل أدوات السلامة في جداول البيانات.

التدرج

١٥. يمكن أن تتباين قدرة المنشأة على الحفاظ على سلامة المعلومات التي يتم تخزينها ومعالجتها في نظام المعلومات بناءً على تعقيد وحجم المعاملات والمعلومات الأخرى ذات الصلة. فكلما زادت درجة تعقيد وحجم البيانات التي تدعم فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، قلت احتمالية أن تحافظ المنشأة على سلامة تلك المعلومات من خلال أدوات الرقابة على معالجة المعلومات بمفردها (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات والمخرجات أو أدوات الرقابة من خلال المراجعة). وتقل أيضاً احتمالية أن يكون المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة عن اكتمال تلك المعلومات ودقتها من خلال الاختبارات الأساسية بمفردها عندما يتم استخدام هذه المعلومات على أنها أدلة مراجعة. وفي بعض الظروف، عندما تكون المعاملات قليلة الحجم والتعقيد، يمكن أن يكون لدى الإدارة أداة رقابة على معالجة المعلومات تكفي للتحقق من دقة البيانات واكتمالها (على سبيل المثال، قد يتم مطابقة أوامر البيع التي تمت معالجتها وإصدار فواتيرها بالنسخ الورقية التي تم إدخالها في البداية في تطبيق تقنية المعلومات). وعندما تعتمد المنشأة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة معلومات معينة تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع أن تطبيقات تقنية المعلومات، التي تحافظ على تلك المعلومات، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات	أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات
• التطبيقات تربط بينها واجهات اتصال. • البيانات (المعاملات) كبيرة الحجم. • وظائف التطبيق معقدة: – لأن التطبيق يقوم تلقائياً بإنشاء المعاملات؛ – لأنه توجد مجموعة متنوعة من العمليات الحسابية المعقدة التي تستند إليها القيود الآلية.	• التطبيقات مستقلة. • حجم البيانات (المعاملات) ليس كبيراً. • وظائف التطبيق ليست معقدة. • كل معاملة تدعمها وثائق ورقية أصلية.
الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • اعتماد الإدارة على أحد نُظم التطبيقات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها، بسبب كبر حجم البيانات. • اعتماد الإدارة على نظم التطبيقات لتطبيق أدوات رقابة آلية معينة قام المراجع أيضاً بالتعرف عليها.	الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • البيانات ليست كبيرة الحجم وبالتالي لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها. • عدم اعتماد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو الوظائف الآلية الأخرى. وعدم تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية وفقاً للفقرة ٢٦ (أ). • بالرغم من استخدام الإدارة لتقارير من إنتاج النظام في أدوات الرقابة الخاصة بها، فإنها لا تعتمد على هذه التقارير. وبدلاً من ذلك، تقوم الإدارة بمطابقة التقارير بالوثائق الورقية وتتحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في التقارير. • قيام المراجع بإجراء اختبار مباشر للمعلومات التي من إعداد المنشأة والتي سيستخدمها على أنها أدلة مراجعة.

الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٦. عندما يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المعتاد أن توجد جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات تخضع أيضاً لتلك المخاطر. وتشمل البنية التحتية لتقنية المعلومات قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة. وتقوم قواعد البيانات بتخزين البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات ويمكن أن تتألف من العديد من جداول البيانات المترابطة. ويمكن أيضاً لموظفي تقنية المعلومات، وغيرهم ممن يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات، الوصول إلى البيانات الموجودة في قواعد البيانات بشكل مباشر من خلال نظم إدارة قواعد البيانات. ويُعد نظام التشغيل هو المسؤول عن إدارة الاتصالات بين الأجهزة وتطبيقات تقنية المعلومات والبرمجيات الأخرى المستخدمة في الشبكة. وهكذا، يمكن الوصول بشكل مباشر إلى تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات من خلال نظام التشغيل. وتُستخدم الشبكة في البنية التحتية لتقنية المعلومات لإرسال البيانات ومشاركة المعلومات والموارد والخدمات من خلال قناة اتصال مشتركة. وتقوم الشبكة أيضاً في العادة بإرسال مستوى معين من الأمن المنطقي (يتم تمكينه من خلال نظام التشغيل) للوصول إلى الموارد الأساسية.

١٧. عندما يتعرف المراجع على خضوع مجموعة من تطبيقات تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، يتم التعرف أيضاً في العادة على قواعد البيانات التي تخزن البيانات التي يقوم بمعالجتها كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. وبالمثل، ونظراً لأن قدرة تطبيق تقنية المعلومات على العمل تتوقف في الغالب على نظام التشغيل ولأن تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات قد يتم الوصول إليها بشكل مباشر من خلال نظام التشغيل، فإن هذا النظام يخضع عادةً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وقد يتم التعرف على الشبكة عندما تكون بمثابة نقطة وصول مركزية إلى تطبيقات تقنية المعلومات التي جرى التعرف عليها وقواعد البيانات المرتبطة بها أو عندما يتفاعل أحد تطبيقات تقنية المعلومات مع الموردين أو الأطراف الخارجية من خلال شبكة الإنترنت، أو عندما يتعرف المراجع على وجود تطبيقات تقنية معلومات على شبكة الويب.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

١٨. من أمثلة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات المخاطر المرتبطة بالاعتماد غير المناسب على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو التي تعالج بيانات غير دقيقة، أو التي تقوم بكلا الأمرين، مثل:

- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه زوال الفصل في الواجبات.
- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية.
- التغييرات غير المصرح بها في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- الإخفاق في إجراء التغييرات الضرورية في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

١٩. يمكن أن يشتمل نظر المراجع في الوصول غير المصرح به على المخاطر المرتبطة بوصول الأطراف الداخلية أو الخارجية غير المصرح به (يُشار إليه غالباً بلفظ مخاطر الأمن الإلكتروني). وليس بالضرورة أن تؤثر مثل هذه المخاطر على التقرير المالي، لأن بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة يمكن أن تشتمل أيضاً على تطبيقات تقنية المعلومات، والبيانات المرتبطة بها، التي تفي بالاحتياجات التشغيلية أو احتياجات الامتثال. وجدير بالذكر أن الحوادث الإلكترونية تحدث في العادة أولاً على محيط الشبكة وبدخلها، ويغلب إزالتها من تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل التي تؤثر على إعداد القوائم المالية. ولذلك، فإذا تم التعرف على معلومات تفيد بوقوع اختراق أمني، فإن المراجع ينظر عادةً في مدى قدرة مثل هذا الاختراق على التأثير في التقرير المالي. وإذا كان من المحتمل أن يتأثر التقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن يتوصل إلى

فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، وأن يقوم باختبارها، لأجل تحديد الأثر أو النطاق المحتمل للتحريفات الممكنة في القوائم المالية أو قد يحدد أن المنشأة قد قدمت ما يكفي من الإفصاحات فيما يتعلق بهذا الاختراق الأمني.

٢٠. إضافة لما سبق، فقد تشتمل الأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للمنشأة، على تشريعات تتعلق بحماية البيانات. وقد ينطوي النظر في التزام المنشأة بهذه الأنظمة أو اللوائح، وفقاً لمعييار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، على فهم آليات تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي طبقها المنشأة للوفاء بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

٢١. يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وبناءً عليه، يستخدم المراجع الفهم الذي توصل إليه بشأن تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، عند تحديد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي سيقوم بالتعرف عليها. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستخدم المنشأة آليات تقنية معلومات مشتركة عبر بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها أو عبر تطبيقات تقنية معلومات معينة، وفي هذه الحالة قد يتم التعرف على مخاطر مشتركة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات رقابة عامة مشتركة على تقنية المعلومات.

٢٢. بصفة عامة، من المرجح أن يكون عدد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات أكبر مما يتم التعرف عليه فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذه الجوانب هي الأكثر صلة بمعالجة المعلومات وتخزينها في نظام معلومات المنشأة. وعند التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في أدوات الرقابة على تصرفات كل من المستخدمين النهائيين وموظفي تقنية المعلومات في المنشأة أو مقدمي خدمات تقنية المعلومات التابعين للمنشأة.

٢٣. يقدم الملحق السادس المزيد من التوضيح عن طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص الجوانب المختلفة لبيئة تقنية المعلومات. ويقدم الملحق أيضاً أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات فيما يخص آليات تقنية المعلومات المختلفة.

الملحق السادس

(راجع: الفقرات ٢٦ (ج)، ١٧٣١، ١٧٤١)

اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

يذكر هذا الملحق المزيد من الأمور التي قد يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند فهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

١. طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص كل من جوانب بيئة تقنية المعلومات.

(أ) التطبيقات

ترتبط أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات، بطبيعة وظائف التطبيق ومدادها ومسارات الوصول المسموح بها في التقنية. فعلى سبيل المثال، سيكون من الملائم تطبيق المزيد من أدوات الرقابة فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات التي على درجة عالية من التكامل فيما بينها والتي لها خيارات أمنية معقدة، أكثر مما يتم تطبيقه فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات القديمة الداعمة لعدد صغير من أرصدة الحسابات التي تكون طرق الوصول إليها من خلال المعاملات فقط.

(ب) قاعدة البيانات

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى قواعد البيانات، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمترتبة بالتحديثات غير المصرح بها على معلومات التقرير المالي في قاعدة البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات أو من خلال تنفيذ برنامج نصي أو برنامج.

(ج) نظام التشغيل

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى نظام التشغيل، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمترتبة بالوصول الإداري، الذي يمكن أن يسهل تجاوز أدوات الرقابة الأخرى. وهذا يشمل تصرفات مثل تغيير بيانات اعتماد المستخدمين الآخرين أو إضافة مستخدمين جدد غير مصرح بهم أو تحميل برامج ضارة أو تنفيذ برامج نصية أو برامج أخرى غير مصرح بها.

(د) الشبكة

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى الشبكة، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمترتبة بتجزئة الشبكة والوصول عن بعد والمصادقة. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما يكون لدى المنشأة تطبيقات على شبكة الويب يتم استخدامها في إعداد التقرير المالي. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما تكون للمنشأة علاقات عمل مهمة مع الشركاء أو عندما تقوم بإسناد أعمال إلى أطراف خارجية، مما قد يزيد من إرسال البيانات ومن الحاجة إلى الوصول عن بُعد.

٢. من أمثلة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي قد تكون موجودة، مرتبةً حسب آليات تقنية المعلومات، ما يلي:

(أ) آلية إدارة الوصول:

○ المصادقة

أدوات الرقابة التي تضمن أن المستخدم الذي يصل إلى تطبيق تقنية المعلومات أو أي جانب آخر في بيئة تقنية المعلومات يستخدم بيانات الاعتماد الخاصة بتسجيل دخوله (أي إن المستخدم لا يستخدم بيانات اعتماد تخص مستخدم آخر).

○ منح التصريح

أدوات الرقابة التي تسمح للمستخدمين بالوصول إلى المعلومات اللازمة لتولي مسؤوليات عملهم دون سواها، مما يسهل الفصل المناسب في الواجبات.

- اعتماد المستخدمين
أدوات الرقابة المطبقة للتصريح بإضافة مستخدمين جدد وإجراء تعديلات على امتيازات الوصول الخاصة بالمستخدمين الموجودين.
- إلغاء اعتماد المستخدمين
أدوات الرقابة على إزالة وصول المستخدمين عند إنهاء عملهم أو نقلهم.
- الوصول المميز
أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة.
- مراجعات وصول المستخدمين
أدوات الرقابة المطبقة لإعادة اعتماد وصول المستخدمين، أو تقويمه، فيما يخص العمليات التي تتم باستمرار لمنح التصريح على مدار الوقت.
- أدوات الرقابة الخاصة بتكوين الأمان
لكل تقنية عادةً إعدادات تكوين رئيسية تساعد في تقييد الوصول إلى البيئة.
- الوصول المادي
أدوات الرقابة على الوصول المادي إلى مركز البيانات أو الأجهزة، لأن هذا الوصول يمكن أن يُستخدم لتجاوز أدوات الرقابة الأخرى.
- (ب) آلية إدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات الأخرى في بيئة تقنية المعلومات:
 - آلية إدارة التغييرات
أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج (أي بيئة المستخدم النهائي).
 - فصل الواجبات المتعلقة بترحيل التغييرات
أدوات الرقابة التي تفصل الوصول إلى إجراء وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج.
 - تطوير الأنظمة أو اقتنائها أو تطبيقها
أدوات الرقابة على التطوير أو التطبيق المبدئي لتطبيقات تقنية المعلومات (أو فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات).
 - تحويل البيانات
أدوات الرقابة على تحويل البيانات أثناء تطوير بيئة تقنية المعلومات أو تطبيقها أو ترقيتها.
- (ج) آلية إدارة عمليات تقنية المعلومات
 - جدولة الوظائف
أدوات الرقابة على الوصول إلى جدولة وإنشاء الوظائف أو البرامج التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي.
 - متابعة الوظائف
أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة وظائف أو برامج إعداد التقرير المالي، لغرض تنفيذها بنجاح.

○ النسخ الاحتياطي والاسترداد

أدوات الرقابة المطبقة لضمان حدوث النسخ الاحتياطي لبيانات التقرير المالي حسبما هو مخطط له، وضمان أن تلك البيانات متاحة ويمكن الوصول إليها لاستردادها في حالات التعطل أو الهجمات.

○ كشف التدخلات

أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة نقاط الضعف والتدخلات في بيئة تقنية المعلومات.

يحتوي الجدول التالي على أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لأمثلة من المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، بما في ذلك فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات المختلفة بناءً على طبيعتها.

الألية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات	
ألية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات ومتوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
إدارة الوصول	امتيازات وصول المستخدمين: حصول المستخدمين على امتيازات وصول تتجاوز تلك اللازمة لأداء الواجبات المسندة لهم، مما قد يخل بمسألة الفصل في الواجبات.	تقوم الإدارة باعتماد طبيعة ومدى امتيازات وصول المستخدمين، فيما يخص الوصول الجديد والمعدل، بما في ذلك ملفات التعريف/الأدوار القياسية في التطبيقات، والمعاملات باللغة الأهمية في إعدادات التقرير المالي، والفصل في الواجبات.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين المذكورة أدناه	نعم
		يتم إزالة أو تعديل وصول المستخدمين الذين تم إنهاء عملهم أو نقلهم، في الوقت المناسب.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين أدناه	نعم
		تتم مراجعات دورية لوصول المستخدمين	نعم - بدلاً من أدوات الرقابة المطبقة لاعتماد المستخدمين/إلغاء اعتماد المستخدمين، المذكورة أعلاه	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات	
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
		يتم متابعة الفصل في الواجبات، ويتم إزالة الوصول المتضارب أو ربطه بأدوات رقابة للتخفيف من أثره، مع توثيق هذه الإجراءات واختبارها	غير منطبقة - لا يوجد فصل بمساعدة النظم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة
		يتم التصريح بالوصول المميز (على سبيل المثال، وصول المسؤولين عن التكوين والبيانات والأمان) وتقييده على النحو المناسب.	نعم - ربما على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات فقط	نعم - على جميع مستويات بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي
إدارة الوصول	الوصول المباشر إلى البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة، بشكل مباشر، على البيانات المالية من خلال وسائل أخرى غير معاملات التطبيق.	يقتصر الوصول إلى ملفات البيانات في التطبيقات أو الكائنات/الجدول/البيانات في قواعد البيانات على الموظفين المصرح لهم بذلك، بناءً على مسؤولياتهم الوظيفية والأدوار المسندة لهم، وتقوم الإدارة باعتماد مثل هذا الوصول.	غير منطبقة	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة
إدارة الوصول	إعدادات النظم: عدم تكوين النظم أو تحديثها كما ينبغي لقصر الوصول إليها على المستخدمين المناسبين المصرح لهم بذلك على نحو سليم.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين المصرح لهم بالوصول إلى النظام.	نعم - مصادقة بكلمات المرور فقط	نعم - مزيج من المصادقات بكلمات المرور والمصادقات متعددة العوامل

تطبيقات تقنية المعلومات			أدوات الرقابة	المخاطر	الآلية
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	آلية تقنية المعلومات
			وتستوفي محددات كلمات المرور معايير الشركة أو الصناعة (على سبيل المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)		
نعم	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	غير منطبقة - لا توجد أي تكوينات أمان فنية	يتم تطبيق السمات الأساسية، كما ينبغي، لتكوين الأمان.		
نعم	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	غير منطبقة - سيتم التحقق من عدم وجود أية شفرات مصدرية مثبتة	يتم اختبار تغييرات التطبيقات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	تغييرات التطبيقات: إجراء تغييرات غير مناسبة على نظم أو برامج التطبيقات التي تحتوي على أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة (أي الإعدادات القابلة للتكوين، الخوارزميات الآلية، العمليات الحسابية الآلية، الاستخراج الآلي للبيانات) أو على منطق إعداد التقارير.	إدارة التغيير
نعم	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	غير منطبقة	يتم تقييد الوصول إلى تطبيق التغييرات في بيئة الإنتاج الخاصة بالتطبيق، بشكل مناسب، ويتم فصله عن بيئة التطوير.		
نعم	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في قواعد بيانات المنشأة	يتم اختبار تغييرات قواعد البيانات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	تغييرات قواعد البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة على بنية قواعد البيانات والعلاقات بين البيانات.	إدارة التغيير

تطبيقات تقنية المعلومات			أدوات الرقابة	المخاطر	الآلية
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات ومتوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	آلية تقنية المعلومات
نعم	نعم	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في برمجيات نظام المنشأة	يتم اختبار التغييرات في برمجيات النظام، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	التغييرات في برمجيات النظام: إجراء تغييرات غير مناسبة في برمجيات النظام (على سبيل المثال، نظام التشغيل، الشبكة، برمجيات إدارة التغييرات، برمجيات الرقابة على الوصول).	إدارة التغيير
نعم	نعم	غير منطبقة - يتم التصدي لها من خلال أدوات الرقابة اليدوية	تقوم الإدارة باعتماد نتائج تحويل البيانات (على سبيل المثال، أنشطة المطابقة) من نظام التطبيق القديم أو بنية البيانات القديمة إلى نظام التطبيق الجديد أو بنية البيانات الجديدة، وتتابع تنفيذ عملية التحويل وفقاً لسياسات وإجراءات التحويل المقررة.	تحويل البيانات: حدوث أخطاء في البيانات بسبب تحويل البيانات من النظم القديمة أو الإصدارات السابقة، إذا حدث خلال عملية التحويل نقل لبيانات غير مكتملة أو متكررة أو قديمة أو غير دقيقة.	إدارة التغيير
نعم	نعم	غير منطبقة - لا توجد أية وسائل مستقلة لمصادقة الشبكة	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام. وتستوفي محددات كلمات المرور سياسات ومعايير الشركة أو السياسات والمعايير المهنية (على سبيل	الشبكة: قصور الشبكة في منع المستخدمين غير المصرح لهم من الحصول على حقوق وصول غير مناسبة إلى نظم المعلومات.	عمليات تقنية المعلومات

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا) البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا) تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
		المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب	
		تُصمم الشبكة بحيث يتم فصل التطبيقات التي على شبكة الويب عن الشبكة الداخلية، التي يتم الوصول من خلالها إلى التطبيقات ذات الصلة بالرقابة الداخلية على التقرير المالي.	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يقوم فريق إدارة الشبكة، على أساس دوري، بإجراء عمليات فحص إلكتروني لنقاط الضعف على محيط الشبكة، ويتحرى أيضاً عن نقاط الضعف المحتملة.	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم إطلاق تنبيهات على أساس دوري للإشعار بالتهديدات التي يتم التعرف عليها من خلال نظم اكتشاف التدخل. ويقوم فريق إدارة الشبكة بالتحرى عن هذه التهديدات.	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم تطبيق أدوات رقابة لقصر الوصول إلى الشبكة الخاصة الظاهرية (VPN) على المستخدمين المعنيين والمصرح لهم	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي

تطبيقات تقنية المعلومات			أدوات الرقابة	المخاطر	الآلية
تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات ومتوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	آلية تقنية المعلومات
نعم	نعم	غير منطبقة - يكون هناك اعتماد على النسخ الاحتياطي اليدوي بواسطة فريق الشؤون المالية	يتم إجراء نسخ احتياطي للبيانات المالية، على أساس منتظم، وفقاً لجدول زمني محدد ووتيرة محددة.	النسخ الاحتياطي للبيانات واستردادها: عدم إمكانية استرداد البيانات المالية أو الوصول إليها في الوقت المناسب في حالة فقدان البيانات.	عمليات تقنية المعلومات
نعم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	غير منطبقة - لا توجد وظائف دفعية	المستخدمون المصرح لهم، وحدهم، هم من يحظون بحق الوصول إلى تحديث الوظائف الدفعية (بما في ذلك وظائف واجهات الاتصال) في برمجيات جدولة الوظائف	جدولة الوظائف: المعالجة غير الدقيقة، أو غير المكتملة أو غير المصرح بها، للبيانات بسبب نظم أو برامج أو وظائف الإنتاج.	عمليات تقنية المعلومات
نعم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	غير منطبقة - لا توجد متابعة للوظائف	يتم متابعة النظم أو البرامج أو الوظائف بالغة الأهمية، ويتم تصحيح أخطاء المعالجة لضمان النجاح في إنجاز المهام.		

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٣٢٠): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٢٠)

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٦-٢	 الأهمية النسبية في سياق المراجعة
٧	 تاريخ السريان
٨	 الهدف
٩	 تعريف

المتطلبات

١١-١٠	 تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة
١٣-١٢	 إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة
١٤	 التوثيق
	 المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	 الأهمية النسبية وخطر المراجعة
٢أ	 الأهمية النسبية في سياق المراجعة
١٣أ-٣أ	 تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة
١٤أ	 إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية. ويوضح معيار المراجعة (٤٥٠) كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة

٢. تناقش أطر التقرير المالي في الغالب مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة^٢ ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

٣. يوفر مثل هذا النقاش، في حال وجوده في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمراجع عند تحديد الأهمية النسبية للمراجعة. وإذا لم يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة (٢) توفر للمراجع مثل هذا الإطار المرجعي.

٤. يُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصوير المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمراجع افتراض أن المستخدمين:

- (أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- (ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- (ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- (د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

٥. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات (١١)

٦. يتخذ المراجع عند التخطيط للمراجعة أحكاماً بشأن التحريفات التي سيتم اعتبارها تحريفات جوهرية. وتوفر هذه الأحكام أساساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

^١ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

^٢ على سبيل المثال، يشير إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذي أقره مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في أبريل ٢٠٠١، إلى أنه فيما يتعلق بالمنشأة الهادفة للربح، ونظراً لأن المستثمرين هم من يقدمون رأس المال المخاطر إلى المنشأة، فإن توفير القوائم المالية التي تفي باحتياجاتهم ستفي كذلك بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبها القوائم المالية.

وليس بالضرورة أن تعين الأهمية النسبية التي يتم تحديدها عند التخطيط للمراجعة مبلغاً بحيث تُقوّم دائماً التحريفات غير المصححة الأقل منه، كل منها على حدة أو في مجملها، على أنها غير جوهرية. فقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض التحريفات المراجع إلى تقويم هذه التحريفات على أنها جوهرية، حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية. ومن غير الممكن عملياً تصميم إجراءات مراجعة لاكتشاف جميع التحريفات التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها. ومع ذلك، فإن النظر في طبيعة التحريفات المحتملة في الإفصاحات هو أمر ذو صلة بتصميم إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية^٣. وإضافة إلى ذلك، فعند تقويم تأثير جميع التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، لا يقتصر المراجع على النظر في حجم التحريفات غير المصححة، وإنما ينظر كذلك في طبيعتها والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها^٤. (راجع: الفقرة ٢١)

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٨. هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

التعريفات

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

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ: المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة خطر التجميع. 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.

(ب) خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

١٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك. (راجع: الفقرات ٣١-١٢١)

١١. يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرة ١٣)

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

١٢. يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة ١٤)

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"، الفقرات ٢٠٤-٢٣٣.

^٤ معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة ٢١١

١٣. إذا خلص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً 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 ومداه.

التوثيق

١٤. يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها:

- (أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة ١٠)؛
- (ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق (انظر الفقرة ١٠)؛
- (ج) الأهمية النسبية للتنفيذ (انظر الفقرة ١١)؛
- (د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين ١٢ و ١٣).

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الأهمية النسبية وخطر المراجعة (راجع: الفقرة ٥)

١٥. عند مراجعة القوائم مالية، تتمثل الأهداف العامة للمراجع في الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ، مما يمكّن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ وتقديم تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بالنتائج، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معايير المراجعة. ويصل المراجع إلى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وخطر المراجعة هو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهرى. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرى وخطر الاكتشاف^٥. ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة، وخاصةً عند:

- (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها؛
- (ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية؛
- (ج) تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية^٦ وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع^٧.

^٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ. ٦

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

^٧ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

^٨ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (ج)

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)

^{١٠} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

^{١١} معيار المراجعة (٤٥٠)

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

الأهمية النسبية في سياق المراجعة (راجع: الفقرة ٦)

٢٠. ينطوي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها^{١٣} على استخدام الحكم المهني للتعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية، التي قد يكون التحريف فيها جوهرياً (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهريّة، قد يقوم المراجع بالتعرف على عوامل ذات صلة مثل:

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد قامت بتجميع مهم للأعمال خلال الفترة).
- إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك التغييرات التي تطرأ عليه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار تقرير مالي جديد إفصاحات نوعية جديدة تعد مهمة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، قد تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة مالية).

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٠)

٣١. 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 (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة قطاع عام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات السلطات التشريعية والعموم من المعلومات المالية، فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (راجع: الفقرة ١٠)

٤٠. ينطوي تحديد الأهمية النسبية على ممارسة الحكم المهني. وتُطبّق 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 اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة المعنية إلى التركيز عليها (على سبيل المثال، لغرض تقويم الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول)؛
- طبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تُمول بها (على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول، والمطالبات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة)؛
- التقلبات النسبية في الأساس المرجعي.

٥٠. من بين أمثلة الأسس المرجعية التي قد تكون مناسبة، بناءً على ظروف المنشأة، فئات الدخل الذي يتم التقرير عنه مثل الربح قبل خصم الزكاة والضريبة^(*) أو 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 متقلباً، فإن أسساً مرجعيةً أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو مجموع الإيرادات.

^{١٣} تتطلب الفقرات ٢٨-٣٧ من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن يقوم المراجع بالتعرف على خطر التحريف الجوهرية وتقييمه على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

٦١. فيما يتعلق بالأساس المرجعي المختار، فإن البيانات المالية الملائمة تتضمن في العادة النتائج المالية والمراكز المالية للفترة السابقة، والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه، والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية، معدلة حسب التغيرات المهمة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال، الاستحواذ على منشأة أعمال مهمة) والتغيرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة. فعلى سبيل المثال، وكنقطة بداية، فعندما تُحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل لمنشأة معينة على أساس نسبة من الربح الناتج من العمليات المستمرة قبل حسم الزكاة والضريبة، فإن الظروف التي ينتج عنها انخفاض استثنائي أو زيادة استثنائية في هذا الربح قد تدفع المراجع إلى استنتاج أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل تُحدد بشكل أكثر مناسبة باستخدام رقم يمثل الربح المعتاد من العمليات المستمرة قبل الزكاة والضريبة بالاستناد إلى النتائج الماضية.

٧١. ترتبط الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي يُعد المراجع تقريره عنها. وعندما تُعد القوائم المالية لفترة تقرير مالي تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً، مثلما قد يكون عليه الحال في منشأة جديدة أو عندما يحدث تغيير في فترة التقرير المالي، فإن الأهمية النسبية ترتبط بالقوائم المالية المعدة لتلك الفترة.

٨١. ينطوي تحديد نسبة مئوية لتطبيقها على أساس مرجعي مختار على ممارسة الحكم المهني. وهناك علاقة بين النسبة المئوية والأساس المرجعي المختار، ومثال ذلك أن النسبة المئوية المطبقة على الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة، ستكون عادةً أعلى من النسبة المئوية المطبقة على مجموع الإيراد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المراجع أن نسبة خمسة في المائة من الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة مناسبة لمنشأة تهدف للربح في صناعة تحويلية، فيما قد يعتبر المراجع أن نسبة واحد في المائة من مجموع الإيراد أو مجموع المصروفات مناسبة لمنشأة لا تهدف للربح. ومع ذلك، قد يكون من المناسب استخدام نسب أعلى أو أقل بحسب الظروف.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٩١. عندما 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 آخرأ مثل الربح قبل خصم الأجر والزكاة والضريبة قد يكون أكثر ملاءمة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٠١. عند 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.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع: الفقرة ١٠)

١١١. من بين العوامل التي قد تشير إلى وجود فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، ما يلي:

- ما إذا كان لأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي المنطبق تأثير على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأجر الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحليل الحساسية للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي ترتفع فيها درجة عدم تأكد التقدير).
- الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال، تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية).
- ما إذا كان الاهتمام منصباً على جانب معين من أعمال المنشأة مفصّل عنه بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال، الإفصاحات عن القطاعات أو التجميع المهم للأعمال).

١٢١. عند النظر فيما إذا كانت تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة وفقاً للظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فقد يجد المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للتنفيذ (راجع: الفقرة ١١)

١٣١. إن التخطيط للمراجعة فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تُعد جوهرية بصورتها الفردية يتجاهل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويتم تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ (التي تكون، حسب تعريفها، مبلغاً واحداً أو أكثر) بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة خطر التجميع. وبالمثل، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ فيما يتعلق بمستوى الأهمية النسبية المحدد لفئة معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة يتم تعيينها للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعنية من المعاملات أو في رصيد الحساب أو الإفصاح المعين مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة المعنية أو ذلك الرصيد أو الإفصاح المعين. وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة، وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المراجع للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛ وبطبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثم، بتوقعات المراجع فيما يتعلق بالتحريفات في الفترة الحالية.

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

١٤١. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، إذا تبين أثناء المراجعة أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن المراجع يقوم بإعادة النظر في تلك الأهمية النسبية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة.

وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي:

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

المعيار الدولي للمراجعة (٣٣٠)

استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	تاريخ السريان
٣	الهدف
٤	التعريفات
	المتطلبات
٥	الاستجابات العامة
٢٣-٦	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات
٢٤	كفاية عرض القوائم المالية
٢٧-٢٥	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها
٣٠-٢٨	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣١-١١	الاستجابات العامة
٦٠.أ-٤أ	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات
٦١أ	كفاية عرض القوائم المالية
٦٤أ-٦٢أ	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها
٦٥أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى التي قام المراجع بالتعرف عليها وتقييمها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) الإجراء الأساس: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:
 - (١) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛
 - (٢) الإجراءات التحليلية الأساس.
 - (ب) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

المتطلبات

الاستجابات العامة

٥. يجب على المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١١-٣١)

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٤١-٨١؛ ٤٣١-٥٤١)
٧. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي:
 - (أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات مهمة وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم، بما في ذلك:
 - (١) احتمالية التحريف، وحجمه، بسبب الخصائص المعينة لفئة 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 التحريف الجوهرى (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات ٩١-١٨١)

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

(ب) الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة ١٩١)

اختبارات أدوات الرقابة

٨. يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس): أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٢٠٠-٢٤١)

٩. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة. (راجع: الفقرة ٢٥١)

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

١٠. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

(١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة محل المراجعة؛

(٢) الاتساق في تطبيقها؛

(٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات ٢٦١-٣٠١)

(ب) في حال عدم تناول ذلك بالفعل، تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرة ٣٢١)

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

١١. يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الفترة الزمنية، أو على مدى الفترة، التي ينوي المراجع خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده المراجع. (راجع: الفقرة ٣٣١)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛

(ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين ٣٤١، ٣٥١)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

١٣. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنتضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة:

(أ) فاعلية المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك بيئة الرقابة، وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛

- (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛
- (د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛
- (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب تغير الظروف؛
- (و) مخاطر التحريف الجوهرى ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة ٣٦أ)
١٤. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:
- (أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة ٣٧أ)
- (ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات ٣٨أ-٤٠أ)

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

١٥. إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد المراجع أنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٦. 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. (راجع: الفقرة ٤١أ)
١٧. 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: (راجع: الفقرة ٤٢أ)
- (أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها 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.

الإجراءات الأساس

١٨. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات ٤٣أ-٤٩أ)
١٩. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات ٥٠أ-٥٣أ)

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية

٢٠. يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛

(ب) التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٥٤١)

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة

٢١. إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة ٥٥١)

توقيت الإجراءات الأساس

٢٢. في حالة تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساس، مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة المتخللة؛ أو

(ب) إجراءات أساس إضافية فقط، إذا رأى المراجع أنها كافية،

توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات ٥٦١-٥٩١)

٢٣. في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، فيجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة وتعديل الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية. (راجع: الفقرة ٦٠١)

كفاية عرض القوائم المالية

٢٤. 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:

• تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الأساس؛

• عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة ٦١١)

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٢٥. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين ٦٢١، ٦٣١)

٢٦. يجب على المراجع استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عما إذا كان من الواضح أنها تؤيد الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة ٦٤١)

٢٧. إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأحد الإقرارات ذات الصلة بشأن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، 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.

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضَمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر التى تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما فى ذلك الاستنتاجات إذا كانت غير واضحة. (راجع: الفقرة ٦٥١)

٢٩. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها فى عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يضمن فى توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التى تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التى تم اختبارها فى عمليات مراجعة سابقة.

٣٠. يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة فى القوائم المالية تضاهى أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التى تستند إليها، بما فى ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٥)

١١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ما يلى:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المحيى.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- إجراء تغييرات فى طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص العمل المنفذ.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التى سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات فى الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٠٠)، أو إجراءات المراجعة المخطط لها، وقد يشتمل ذلك على إجراء تغييرات فيما يلى:
 - تحديد المراجع للأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠).
 - خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، ومدى قدرة أدلة المراجعة على الإقناع لدعم الاعتماد المخطط على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وخاصة عندما يتم التعرف على أوجه قصور فى بيئة الرقابة أو أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة.
 - طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب تنفيذ الإجراءات الأساس فى أو قرب تاريخ القوائم المالية عندما يتم تقييم خطر التحريف الجوهرى بأنه مرتفع.

٢١. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمراجع، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراجع ثقة أكبر فى الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التى يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراجع، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة فى تاريخ أولى بدلاً من نهاية الفترة. وفى المقابل، يكون لأوجه القصور فى بيئة الرقابة تأثير عكسى؛ فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المراجع لبيئة الرقابة غير الفعالة من خلال:

- القيام بإجراءات مراجعة فى نهاية الفترة أكثر من تلك التى يتم القيام بها فى تاريخ أولى.
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس.
- زيادة عدد المواقع التى يشملها نطاق المراجعة.

٣١. وبناءً عليه، فإن لهذه الاعتبارات تأثير مهم على المنهج العام للمراجع، على سبيل المثال، بالتركيز على الإجراءات الأساس (منهج الإجراءات الأساس)، أو باتباع منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساس (المنهج المشترك).

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات

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

٤١. يوفر تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فعالة لخطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه فيما يخص إقرار معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط مناسب لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع تأثير أدوات الرقابة من تقييم خطر التحريف الجوهرى. وقد يُعزى ذلك إلى أن المراجع لم يتعرف على مخاطر لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومن ثم، لا يتعين على المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. ولذلك، قد لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس؛ أو

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

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 ١٨، فإنه بغض النظر عن المنهج المختار وخطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه، يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.

٥١. تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختبار لأدوات الرقابة أو إجراء أساس) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان فحصاً مادياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

٦١. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

٧١. يشير مدى إجراء المراجعة إلى قدر تنفيذها، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لأداة من أدوات الرقابة.

٨١. يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٧(أ))

الطبيعة

٩١. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تنفيذ تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات عن طريق تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويقيم المراجع الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه مع مراعاة كفاءة ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف.^٣ وقد تؤثر المخاطر التي قيمها المراجع، بما في ذلك أسباب تلك المخاطر التي تم تقييمها، على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وطريقة الجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر الذي تم تقييمه مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى الفحص المادى للمستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. وعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه في إقرار الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه في إقرار الحدود.

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

١٠أ. تكون أسباب التقييم الممنوح للخطر ذات صلة عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراجع قد يقرر أن الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب أن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، والمراجع ينوي تنفيذ الإجراءات الأساس على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب على المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة معاملات ذات خصائص متماثلة وغير معقدة بدرجة معقولة، يتم معالجتها والرقابة عليها بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

التوقيت

١١أ. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس في تاريخ أولي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تنفيذها في تاريخ أبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائماً بصفة خاصة عند النظر في الاستجابة لمخاطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة عندما يتم التعرف على مخاطر للتحريف أو التلاعب المتعمد.

١٢أ. ومن جهة أخرى، قد يساعد تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراجع في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع منهج مراجعة فعال للتعامل مع هذه الأمور.

١٣أ. إضافة إلى ما سبق، ثمة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها، ومثال ذلك:

- مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛
- التحقق من التعديلات التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطر يتمثل في إمكانية دخول المنشأة في عقود بيع غير مناسبة أو وجود معاملات ربما لم يتم إنجازها، في نهاية الفترة.

١٤أ. من بين العوامل الأخرى ذات الصلة التي تؤثر على نظر المراجع في الوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال، قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال، إذا تعلق الخطر بتضخيم الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، عن طريق إبرام اتفاقيات بيع وهمية في وقت متأخر، فقد يرغب المراجع في التحقق من العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

المدى

١٥أ. يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة تنفيذها، بعد النظر في الأهمية النسبية والخطر المقيّم ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للتوصل إليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهري. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة أو تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس بمستوى أكثر تفصيلاً، للاستجابة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمه. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

١٦٠. قد يمكن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، وهو ما قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري الذي يسبب الغش. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع عينة كامل بدلاً من اختبار عينة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

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

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٨٠. في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أدوات رقابة عديدة يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو قد يكون مدى توثيق المنشأة لوجود هذه الأدوات أو عملها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأجدي أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة إضافية تتألف في المقام الأول من الإجراءات الأساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أدوات الرقابة أو مكونات نظام الرقابة الداخلية.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة ٧(ب))

١٩٠. عند 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.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٨)

٢٠٠. يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط على أدوات الرقابة التي حدد المراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريف الجوهري في الإقرارات ذات الصلة، مع تخطيط المراجع لاختبار تلك الأدوات. وفي حال استخدام أدوات رقابة مختلفة كثيراً فيما بينها في أوقات مختلفة خلال الفترة قيد المراجعة، فيتم النظر في كل من تلك الأدوات بشكل منفصل.

٢١٠. يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقويم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراجع أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

٢٢٠. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد تشمل إجراءات المراجع لتقييم المخاطر على ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
- ملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات الشهرية المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.
- الفحص المادي للتقارير المتعلقة بالتحري عن الاختلافات بين المبالغ المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.

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

٢٣٠. إضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختباراً لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار تفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في أي واحد عن طريق تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يصمم اختباراً

للتحقق من فاتورة معينة ويُقوّم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساس لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حده.

٢٤أ. قد يجد المراجع في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءات أساس فعالة توفر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.٤ وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨(ب) من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه الخطر الذي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر له ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة ٩)

٢٥أ. يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة ١٠ (أ))

٢٦أ. لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالفحص المادي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، لأن الملاحظة تكون ملائمة فقط في وقت إجراءاتها.

٢٧أ. تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب تنفيذه للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت الفاعلية التشغيلية يدل عليها التوثيق، فقد يتخذ المراجع قراراً بإجراء فحص مادي لهذا التوثيق للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات رقابة أخرى، قد لا يكون هناك توثيق متاح أو ذو صلة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو بعض أنواع أدوات الرقابة، مثل أدوات الرقابة الآلية. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

٢٨أ. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- معدل تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراجع على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- ملائمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
- مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالإقرار.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠)° على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٣

٥ معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

٢٩١. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى الاختبارات المطبقة لأدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أدوات الرقابة الآلية بشكل متسق ما لم يتم تغيير تطبيق تقنية المعلومات (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الأخرى الدائمة التي يستخدمها تطبيق تقنية المعلومات). وعقب قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في بداية تطبيق أداة الرقابة أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تشمل تلك الاختبارات: اختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بتطبيق تقنية المعلومات.

٣٠١. وعلى نحو مماثل، قد ينفذ المراجع اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية فيما يتعلق بسلامة بيانات المنشأة، أو اكتمال ودقة التقارير التي من إنتاج نظام المنشأة، أو لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ). وفي هذه الحالة، قد لا يلزم المراجع تنفيذ أي اختبارات أخرى للحصول على أدلة مراجعة بشأن الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ).

٣١١. عندما يحدد المراجع قصوراً في الرقابة العامة على تقنية المعلومات، قد ينظر المراجع في طبيعة المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) لتوفير أساس لتصميم المزيد من الإجراءات لمواجهة خطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه. وقد تتناول هذه الإجراءات تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن تقنية المعلومات قد حدثت. وعلى سبيل المثال، إذا كان للمستخدمين إمكانية الوصول دون تصريح إلى أحد تطبيقات تقنية المعلومات (ولكنهم لا يستطيعون الوصول إلى سجلات النظام التي تقوم بتتبع الوصول، أو لا يستطيعون تعديل تلك السجلات)، فقد يقوم المراجع بإجراء فحص مادي لسجلات النظام للحصول على أدلة مراجعة تثبت عدم وصول هؤلاء المستخدمين إلى تطبيق تقنية المعلومات خلال الفترة.
- ما إذا كانت هناك أية أدوات رقابة عامة، بديلة أو إضافية، على تقنية المعلومات، أو أية أدوات رقابة أخرى، تواجه المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حال وجود ذلك، فقد يتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك (إذا لم يكن قد تم التعرف عليها بالفعل)، ومن ثم، يقوم بتقييم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها وينفذ اختبارات لفاعليتها التشغيلية. وعلى سبيل المثال، في حال وجود قصور في إحدى أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بوصول المستخدمين، فقد يكون لدى المنشأة أداة رقابة بديلة تمكن إدارة تقنية المعلومات من فحص تقارير وصول المستخدمين النهائيين في الوقت المناسب. ومن بين الظروف التي قد تواجه فيها أدوات الرقابة على التطبيقات المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، الحالات التي يمكن فيها مطابقة المعلومات التي قد تتأثر بالقصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بمصادر خارجية (مثل الكشوفات المصرفية) أو مصادر داخلية لم تتأثر بذلك القصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (مثل تطبيقات تقنية المعلومات المنفصلة أو مصادر البيانات).

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

٣٢١. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات). وكما هو موضح في الفقرات ٢٩١ إلى ٣١١، فإنه قد يتم التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) نظراً لدعمها للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية أو بسبب دعمها في الحفاظ على سلامة المعلومات المستخدمة في التقرير المالي للمنشأة، بما في ذلك التقارير التي من إنتاج النظام. ويفيد المتطلب الوارد في الفقرة ١٠ (ب) أن المراجع ربما يكون قد اختبر بالفعل أدوات رقابة معينة غير مباشرة لتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة ١١)

٣٣١. قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراجع، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على إحدى أدوات الرقابة خلال فترة معينة،

فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تشمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

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

٣٤أ. من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة أولية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغيرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي المراجع أن يخفف إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

٣٥أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٣)

٣٦أ. في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

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

٣٧أ. قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، وعلى مدى إمكانية الاعتماد على تلك الأدلة، مما قد يترتب عليه عدم وجود أساس لاستمرار ذلك الاعتماد. وعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تمكن المنشأة من الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات، أو حسابها، بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

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

٣٨أ. إن قرار المراجع بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن أدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

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

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضاً أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٤ (ب).

٣٩١. بشكل عام، كلما كان خطر التحريف الجوهرى مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كان من المرجح أن تكون الفترة الزمنية المنقضية أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو التي قد ينجم عنها عدم الاعتماد كلياً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، ما يلي:

- قصور بيئة الرقابة.
- قصور آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- قصور أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

٤٠١. عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة ينوي المراجع أن يعتمد في تحديد فاعليتها على أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة من شأنه أن يوفر معلومات تؤيد استمرار فاعلية بيئة الرقابة. ويساهم ذلك في قرار المراجع بشأن ما إذا كان من المناسب الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

٤١١. يُعد اكتشاف المراجع لوجود تحريف جوهري من خلال إجراءات المراجعة مؤشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.

٤٢١. يقر مفهوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بأن بعض الانحرافات قد تحدث في طريقة تطبيق المنشأة لأدوات الرقابة. وقد تنتج الانحرافات في أدوات الرقابة المفروضة عن عوامل مثل تغيير الموظفين الرئيسيين والتقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى عدم إمكانية الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى الإقرارات إلى ذلك الخطر الذي قيّمه المراجع.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٦، ١٨)

٤٣١. تتطلب الفقرة ١٨ أن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. وفيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، قد يكون قد تم تنفيذ إجراءات أساس بالفعل لأن الفقرة ٦ تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وبناءً عليه، يتعين تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها وفقاً للفقرة ١٨:

- عند عدم وجود إجراءات أساس ضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرة ٦ لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة؛ أو
- لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ليس فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، ولكن تم تحديده على أنه ذو أهمية نسبية وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^٧

ويعكس هذا المتطلب حقيقة: (أ) أن تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي فإنه قد لا يتعرف على جميع مخاطر التحريف الجوهري؛ (ب) أنه ثمة محدودية ملازمة لأدوات الرقابة، من بينها تجاوز الإدارة لها.

٤٤١. لا 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.

^٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٦

طبيعة ومدى الإجراءات الأساس

٤٥أ. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس فقط سيكون كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. على سبيل المثال، عندما يكون تقييم المراجع للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة تم الحصول عليها من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل فقط ستكون مناسبة.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

٤٦أ. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويحدد معيار المراجعة (٥٢٠)^٨ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

٤٧أ. يُعد تقييم الخطر أو طبيعة الإقرار ذا صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. وعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود إقرار أو حدوثه على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمَّناً.

٤٨أ. نظراً لأن تقييم خطر التحريف الجوهرى يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبارها، فقد يلزم زيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسباً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

٤٩أ. عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (٥٠٠).^٩

النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية (راجع: الفقرة ١٩)

٥٠أ. 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. وعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالإقرار المتعلق بالفصل الزمني بين إيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل وشروطها.
- المخزون الذي تحتفظ به أطراف ثالثة في مستودعات عامة لحين معالجته أو على سبيل الأمانة.
- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون للحفاظ الأمين أو كضمان.
- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسليمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية.
- أرصدة الحسابات مستحقة السداد وشروطها.

^٨ معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

^٩ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠

٥١١. رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بإقرارات معينة، توجد بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. وعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

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

٥٣١. من بين العوامل التي قد تساعد المراجع في تحديد ما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع - قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
- قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد - فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:
 - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
 - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
 - قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
 - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
 - قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.
- وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.
- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة المقصود - إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

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

٥٤١. تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية التقرير المالي للمنشأة ومخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بها.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢١)

٥٥١. تتطلب الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراجع مباشرة من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا علم المراجع بتعرض الإدارة لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٥٦أ. في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوزيع لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملائمة هذه الأدلة.

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

٥٧أ. قد يرى المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقابلة لها في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

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

٥٨أ. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراجع، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والإقرارات ذات العلاقة.
- قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة أو إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

٥٩أ. قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساس فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المعنية يمكن التنبؤ بدرجة معقولة بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في التواريخ الأولية ولتعيين فواصل زمنية سليمة لأغراض المحاسبة.
- ما إذا كان نظام المعلومات سيوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة وبالمعاملات في الفترة المتبقية وهذه المعلومات تكفي للتحري عن:

(أ) المعاملات أو القيود المهمة غير المعتادة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛

(ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث؛

(ج) التغيرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ٢٣)

٦٠أ. عندما يخلص المراجع إلى أن الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ أولي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٤)

٦١أ. يتضمن تقويم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

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

٦٢أ. تُعد 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 الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- قد يؤدي مدى التحريفات التي يكتشفها المراجع عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس إلى تغيير حكم المراجع بشأن تقييم المخاطر وقد يدل على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.
- قد يصبح المراجع على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو بأدلة متضاربة أو غائبة.
- قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة إلى وجود خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل.

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها والتأثير على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.^{١٠}

٦٣أ. لا يمكن للمراجع افتراض أن حدوث الغش أو الخطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثم، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريف ما على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

٦٤أ. يتأثر حكم المراجع فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات، واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على القوائم المالية.
- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

^{١٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٦٥. يُعد شكل توثيق أعمال المراجعة ومداه أمراً يخضع للحكم المهني، ويتأثر ذلك بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها ومدى توفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معياري المراجعة (٤٠٢): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٤٠٢)

اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٥-١	 نطاق هذا المعيار
٦	 تاريخ السريان
٧	 الأهداف
٨	 التعريفات
	 المتطلبات
١٤-٩	 التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية
١٧-١٥	 الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة
١٨	 التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن
١٩	 الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنقّدة في المنشأة الخدمية
٢٢-٢٠	 التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة
	 المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٢٣أ-١١	 التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية
٣٩أ-٢٤أ	 الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة
٤٠أ	 التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن
٤١أ	 الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنقّدة في المنشأة الخدمية
٤٤أ-٤٢أ	 التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في مناقشة كيفية تطبيق مراجع المنشأة المستفيدة لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعييار المراجعة (٣٣٠)^٢ عند التوصل إلى فهم للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابة لتلك المخاطر.
٢. تقوم العديد من المنشآت بإسناد جوانب من أعمالها لمؤسسات تقدم خدمات، وتتراوح هذه الجوانب من تنفيذ مهمة محددة، تحت إشراف المنشأة، إلى الإحلال الكامل لوحدة أعمال المنشأة أو أقسامها، مثل قسم الالتزام الزكوى والضريبي. ويكون العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات جزءاً لا يتجزأ من العمليات التجارية للمنشأة؛ لكن تلك الخدمات ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة.
٣. تُعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة، ذي الصلة بإعداد القوائم المالية. ومن المرجح أن تكون معظم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية أو أدوات الرقابة ذات العلاقة، مثل أدوات الرقابة المطبقة على حماية الأصول. وتُعد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:
 - (أ) طريقة تدفق المعلومات المتعلقة بفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة المستفيدة، سواءً يدوياً أو باستخدام تقنية المعلومات، وسواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ويشمل هذا الحالات التي تؤثر فيها خدمات المنشأة الخدمية على ما يلي:
 - (١) كيفية إنشاء معاملات المنشأة المستفيدة، وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛
 - (٢) كيفية جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث أو الحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها من قبل المنشأة المستفيدة في القوائم المالية.
 - (ب) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣(أ)؛
 - (ج) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المستفيدة من واقع السجلات الموضحة في الفقرة ٣(ب)، بما في ذلك ما يتعلق بالإفصاحات والتقديرات المحاسبية التي تتعلق بفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة؛
 - (د) بيئة تقنية المعلومات لدى المنشأة، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ) إلى (ج) أعلاه.
٤. تتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة.
٥. لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية والمقتصرة على معالجة معاملات مصرح بها بشكلٍ محدد من قبل المنشأة لحسابها في تلك المؤسسات المالية، مثل معالجة معاملات حساب جارٍ من قبل بنك أو معالجة معاملات أوراق مالية من قبل وسيط في السوق المالية. ولا ينطبق هذا المعيار كذلك على مراجعة المعاملات الناتجة عن حصص الملكية المالية في المنشآت الأخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشروعات المشتركة، عندما تتم المحاسبة عن حصص الملكية والتقرير عنها لأصحابها.

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

تاريخ السريان

٦. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٧. تتمثل أهداف مراجع المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي:

- (أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة بما يكفي لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛
- (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابةً لتلك المخاطر.

التعريفات

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

- (أ) أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.
- (ب) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يشمل:
 - (١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛
 - (٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.
- (ج) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:
 - (١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛
 - (٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:
 - أ. رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
 - ب. وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
- (د) مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
- (هـ) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.
- (و) نظام المنشأة الخدمية: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.
- (ز) منشأة خدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.
- (ح) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

(ط) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

المتطلبات

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٣ أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ١١، ٢٠)

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، وأهمية تلك الخدمات للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة: (راجع: الفقرات ٣١-٥١)

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي قامت المنشأة الخدمية بمعالجتها أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية: (راجع: الفقرة ٦١)

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة: (راجع: الفقرة ٧١)

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات ٨-١١)

١٠. عند التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة التعرف على أدوات رقابة في مكون أنشطة الرقابة؛ لدى المنشأة المستفيدة، من بين تلك التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما فيها تلك التي يتم تطبيقها على المعاملات التي تتولى معالجتها المنشأة الخدمية، وتقييم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.^٥ (راجع: الفقرات ١٢-١٤)

١١. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تحديد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة، لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.

١٢. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة غير قادر على التوصل إلى فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة، فيجب عليه أن يتوصل إلى ذلك الفهم من خلال إجراء واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، للحصول على معلومات محددة؛ أو

(ج) زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية؛ أو

(د) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات ١٥١-٢٠١)

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية

١٣. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند تحديد كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يوفرها تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، أن يكون راضياً عما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية لمراجع المنشأة الخدمية واستقلاله عن تلك المنشأة؛

(ب) كفاية المعايير التي صدر بموجبها التقرير من النوع (١) أو النوع (٢). (راجع: الفقرة ٢١١):

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٩

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (أ)

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (د)

١٤. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) كأحد أدلة المراجعة لدعم فهمه لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، فيجب عليه:

- (أ) تقويم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛
- (ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛
- (ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. (راجع: الفقرتين ٢٢١، ٢٣١)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

١٥. عند الاستجابة للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة:

- (أ) تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة؛ وإذا لم تكن كذلك،
- (ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ تلك الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٨١)

اختبارات أدوات الرقابة

١٦. عندما يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

- (أ) الحصول على تقرير من النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو
- (ب) تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو
- (ج) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرتين ٢٩١، ٣٠١)

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية

١٧. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط، وفقاً للفقرة ١٦ (أ)، لاستخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر، وذلك عن طريق:

- (أ) تقويم ما إذا كان وصف أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية وتصميمها وفعاليتها التشغيلية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛
- (ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات، وإذا كانت قد قامت بذلك، فإنه يتم اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛

(ج) تقويم مدى كفاية الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات؛

(د) تقويم ما إذا كانت اختبارات أدوات الرقابة التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية ونتائجها، كما هي موضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، تُعد ذات صلة بالإقرارات الواردة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة وتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٩١)

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن

١٨. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) يستبعد الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من الباطن وكانت تلك الخدمات ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن. (راجع: الفقرة ٤٠٢)

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنفّذة في المنشأة الخدمية

١٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات غير مُصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى لهذه الحالات. ويجب عليه أن يُقوِّم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة وتقريره. (راجع: الفقرة ٤١١)

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

٢٠. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية والتي لها صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (راجع: الفقرة ٤٢١)

٢١. لا يجوز لمراجع المنشأة المستفيدة الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت هذه الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يوضح تقرير مراجع المنشأة المستفيدة أن تلك الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن رأي المراجعة. (راجع: الفقرة ٤٣١)

٢٢. إذا كانت الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية ذات صلة بفهم تعديل في رأي مراجع المنشأة المستفيدة، فإن تقرير مراجع المنشأة المستفيدة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة ٤٤١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٩)

١١. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من مجموعة متنوعة من المصادر، مثل:

- كتيبات تعليمات المستخدم.
- النظرات العامة على النظام.
- كتيبات التعليمات الفنية.
- العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.
- تقارير المنشآت الخدمية، أو وظيفة المراجعة الداخلية، أو السلطات التنظيمية حول أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
- تقارير مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك خطابات الإدارة، إذا كانت متاحة.

^٦ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦

٢أ. قد تكون المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال التجربة السابقة لمراجع المنشأة المستفيدة مع المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، من خلال الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة الأخرى، مفيدة أيضاً في التوصل إلى فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وقد يكون ذلك مفيداً بوجه خاص إذا كانت الخدمات وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية المطبقة على تلك الخدمات نمطية إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(أ))

٣أ. قد تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية، كذلك التي تعالج المعاملات وتحافظ على المسألة المرتبطة بها، أو التي تسجل المعاملات وتعالج البيانات المرتبطة بها. ومن بين المنشآت الخدمية التي تقدم مثل هذه الخدمات، على سبيل المثال، أقسام الودائع في البنوك التي تستثمر وتخدم الأصول لصالح خطط منافع الموظفين أو لصالح خطط أخرى؛ ومصارف الرهن التي تخدم الرهون لصالح الآخرين؛ ومقدمي خدمات التطبيقات الذين يقدمون حزم تطبيقات برمجية وبيئة تكنولوجية تمكن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

٤أ. من أمثلة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية، والتي تعد ذات صلة بالمراجعة:

- صون السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة.
- إدارة الأصول.
- إنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها، كوكيل عن المنشأة المستفيدة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٥أ. قد تستخدم المنشآت الأصغر خدمات خارجية لإمسك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، دفع ضرائب الرواتب) وصون السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفى استخدام منشأة خدمية لإعداد القوائم المالية للمنشآت الأصغر إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.^٧

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(ب))

٦أ. قد تضع المنشأة الخدمية سياسات وإجراءات تؤثر على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة جزئياً على الأقل من الناحية المادية والتشغيلية عن المنشأة المستفيدة. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تقوم بمعالجتها للمنشأة المستفيدة. وفي حالات معينة، قد لا تبدو المعاملات التي تمت معالجتها والحسابات التي تأثرت بالمنشأة الخدمية جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة المستفيدة، إلا أن طبيعة المعاملات التي تمت معالجتها قد تكون مهمة وقد يحد مراجع المنشأة المستفيدة أن فهم أدوات الرقابة يُعد ضرورياً في ظل الظروف القائمة.

درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٩(ج))

٧أ. تعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة أيضاً على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستفيدة. وتشير درجة التفاعل إلى مدى قدرة المنشأة المستفيدة على تطبيق، ومدى اختيارها لتطبيق، أدوات رقابة فعالة على المعالجة التي تنفذها المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل كبيرة بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية عندما تقوم المنشأة المستفيدة بتفويض المعاملات وتقوم المنشأة الخدمية بالمعالجة وإجراء المحاسبة لتلك المعاملات. ففي هذه الظروف، قد يكون من المناسب عملياً أن تقوم المنشأة المستفيدة بتطبيق أدوات رقابة فعالة على تلك المعاملات. ومن ناحية أخرى، فعندما تقوم المنشأة الخدمية بإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة أو عندما تقوم مبدئياً بتسجيل هذه المعاملات ومعالجتها والمحاسبة عنها، تكون درجة التفاعل أقل بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. وفي هذه الظروف، قد تكون المنشأة المستفيدة غير قادرة على تطبيق، أو قد تختار عدم تطبيق، أدوات رقابة فعالة على هذه المعاملات في المنشأة المستفيدة، وقد تعتمد على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(د))

٨أ. قد ينص العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية على أمور مثل:

^٧ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات ٤ و ٢١-٣١

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستفيدة والمسؤوليات عن إنشاء المعاملات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنشأة الخدمية؛
- تطبيق متطلبات السلطات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها، أو الاطلاع عليها؛
- التعويض، إن وجد، الذي سيقدم للمنشأة المستفيدة في حالة حدوث فشل في الأداء؛
- ما إذا كانت المنشأة الخدمية ستقدم تقريراً بشأن أدائها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا التقرير سيكون تقريراً من النوع (١) أو النوع (٢).
- ما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة له الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية التي تخص المنشأة المستفيدة والتي تحتفظ بها المنشأة الخدمية والمعلومات الأخرى اللازمة للقيام بالمراجعة؛
- ما إذا كانت الاتفاقية تسمح بالاتصال المباشر بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية.

٩١. توجد علاقة مباشرة بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة، وبين المنشأة الخدمية ومراجع المنشأة الخدمية. ولا تُنشئ هذه العلاقات بالضرورة علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية. وفي حالة عدم وجود تلك العلاقة المباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، فتتم الاتصالات عادةً فيما بينهما من خلال المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أيضاً إنشاء علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، ولكن مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات المسلكية واعتبارات السرية ذات الصلة. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، أن يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ إجراءات نيابةً عنه، مثل:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تطبيق الإجراءات الأساس على معاملات المنشأة المستفيدة وأرصدها المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٠. بشكل عام، يحظى المراجعون في القطاع العام بحقوق اطلاع واسعة وفقاً للأنظمة الموضوعية. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها مثل تلك الحقوق، على سبيل المثال، عندما يكون مقر المنشأة الخدمية في دولة أخرى. ففي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر من مراجع القطاع العام أن يتوصل إلى فهم للنظام المعمول به في تلك الدولة لتحديد ما إذا كان من الممكن الحصول على حقوق اطلاع مناسبة. وقد يحصل أيضاً مراجع القطاع العام على حقوق اطلاع، أو قد يطلب من المنشأة المستفيدة أن تضيف هذه الحقوق في أي ترتيبات تعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

١١. يمكن أيضاً لمراجع القطاع العام الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٠)

١٢. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تفرض على خدمات المنشأة الخدمية أدوات رقابة يمكن أن يختبرها مراجع المنشأة المستفيدة وأن تمكنه من استنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية لجميع أو لبعض القرارات ذات الصلة، بغض النظر عن أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية. وإذا قامت المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، باستخدام منشأة خدمية لمعالجة معاملات رواتبها، فقد تفرض المنشأة المستفيدة أدوات رقابة على تقديم معلومات الرواتب واستلامها يمكن أن تمنع أو تكشف التحريفات الجوهرية. وقد تتضمن هذه الأدوات:

- مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بتقارير المعلومات المستلمة منها بعد معالجة البيانات.
- إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية ومراجعة مجموع مبلغ الرواتب للتأكد من مدى معقوليته.

١٣. في هذه الحالة، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يختبر أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة المستفيدة على معالجة الرواتب، الأمر الذي من شأنه أن يوفر له أساساً لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية فيما يتعلق بالإقرارات ذات الصلة بمعاملات الرواتب.

١٤٤. وفقاً لما تمت الإشارة إليه في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٨ فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يرى مراجع المنشأة المستفيدة أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفئات معاملات وأرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها غالباً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وتوجد خصائص المعالجة الآلية تلك، بصفة خاصة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية. وفي مثل هذه الحالات، تكون أدوات رقابة المنشأة المستفيدة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويكون مراجع المنشأة المستفيدة مطالباً بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة وتقويمها، وفقاً للفقرتين ٩ و ١٠ من هذا المعيار.

الإجراءات الإضافية عند صعوبة الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ١٢)

١٥١. إن قرار مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالإجراء الذي سيقوم بتنفيذه، بمفرده أو مع غيره، من بين الإجراءات الواردة في الفقرة ١٢ للحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقويمها فيما يتعلق باستخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية، قد يتأثر بأمور مثل:

- حجم كل من المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية؛
- تعقد المعاملات في المنشأة المستفيدة، وتعقد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية؛
- موقع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، قد يقرر مراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه، إذا كانت المنشأة الخدمية في موقع بعيد)؛
- ما إذا كان من المتوقع أن يزود الإجراء (الإجراءات) مراجع المنشأة المستفيدة، بشكل فاعل، بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

١٦١. يمكن للمنشأة الخدمية أن تكلف مراجعاً بإعداد تقرير عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية (تقرير من النوع (١)) أو عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية وفعاليتها التشغيلية (تقرير من النوع (٢)). ويمكن إصدار التقارير التي من النوع (١) أو النوع (٢) وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)^٩ أو وفقاً لمعايير صادرة من هيئة معتمدة أو مصرح لها بإصدار المعايير (والتي قد تضع أسماءً مختلفة لهذه التقارير، مثل التقارير من النوع (أ) أو النوع (ب)).

١٧١. يعتمد توفير تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) بشكل عام على ما إذا كان العقد المبرم بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة ينص على تقديم مثل هذه التقارير من المنشأة الخدمية. وقد تختار المنشأة الخدمية أيضاً، لأسباب عملية، أن تجعل التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تكون التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة.

١٨١. في بعض الظروف، قد تقوم المنشأة المستفيدة بإسناد عمل واحد أو أكثر من وحدات أعمالها أو أقسامها المهمة إلى منشأة خدمية واحدة أو أكثر، مثل أعمال التخطيط والالتزام الزكوي والضريبي بشكل كامل، أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة. ونظراً لأنه قد لا يتوفر تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في هذه الظروف، فقد تكون زيارة المنشأة الخدمية في تلك الحالة أكثر الإجراءات فاعلية لمراجع المنشأة المستفيدة من أجل فهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، إذ من المرجح أن يكون هناك تفاعل مباشر بين إدارة المنشأة المستفيدة وإدارة المنشأة الخدمية.

١٩١. قد تتم الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات اللازمة عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية التي تتعلق بالخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة المستفيدة. وفي حالة صدور تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ هذه الإجراءات لأن مراجع المنشأة الخدمية له علاقات قائمة مع المنشأة الخدمية. وقد يجد مراجع المنشأة المستفيدة الذي يستعين بعمل مراجع آخر فائدة في الإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{١٠} حيث إنها تتعلق بتحديد كفاءة وقدرات المراجع الآخر (بما في ذلك استقلالية ذلك المراجع) وتوجيه المراجع الآخر والإشراف عليه، وطبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي يتم إسناده إلى المراجع الآخر، وتقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

^٨ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٣

^٩ المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

٢٠أ. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تستخدم منشأة خدمية، والتي بدورها تستخدم منشأة خدمية من الباطن لتقديم بعض الخدمات التي تقدمها للمنشأة المستفيدة والتي هي جزء من نظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون المنشأة الخدمية من الباطن كياناً منفصلاً عن المنشأة الخدمية أو قد تكون على علاقة بالمنشأة الخدمية. وقد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة للنظر في أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام منشأة خدمية واحدة من الباطن أو أكثر، فإن التفاعل بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية يمتد ليشمل التفاعل بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن. وتُعد درجة هذا التفاعل وأيضاً الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن من أهم العوامل التي ينبغي لمراجع المنشأة المستفيدة النظر فيها عند تحديد أهمية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ١٣، ١٤)

٢١أ. يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر عن مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المهنية التي يتبعها مراجع المنشأة الخدمية أو من محاسبين قانونيين آخرين، وأن يستفسر عما إذا كان مراجع المنشأة الخدمية يخضع لإشراف تنظيمي. وقد يكون مراجع المنشأة الخدمية من الممارسين للمهنة في دولة تطبق معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية، ويمكن أن يحصل مراجع المنشأة المستفيدة على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المخولة بوضع المعايير.

٢٢أ. يمكن لتقرير من نوع (١) أو النوع (٢)، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالمنشأة المستفيدة، مساعدة مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) جوانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية من الباطن؛

(ب) مسار المعاملات المهمة في المنشأة الخدمية لتحديد النقاط في مسار المعاملات التي يمكن أن تحدث فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(ج) أهداف الرقابة في المنشأة الخدمية ذات الصلة بإقرارات القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(د) ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تم تصميمها وتطبيقها بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، أخطاء المعالجة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

ويمكن أن يساعد تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم كافٍ للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومع ذلك، فإن التقرير من النوع (١) لا يوفر أي أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٢٣أ. يمكن لتقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، في تاريخ أو لفترة خارج فترة التقرير للمنشأة المستفيدة، أن يساعد مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم مبدئي لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية إذا كان التقرير تدعمه معلومات إضافية حالية من مصادر أخرى. وإذا كان وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة في تاريخ أو لفترة تسبق بداية الفترة الخاضعة للمراجعة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة تنفيذ إجراءات لتحديث المعلومات الواردة في تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، مثل:

- مناقشة التغييرات في المنشأة الخدمية مع موظفي المنشأة المستفيدة الذين يشغلون مراكز تُمكنهم من معرفة تلك التغييرات؛ أو
- فحص الوثائق والمراسلات الحالية الصادرة من المنشأة الخدمية؛ أو
- مناقشة التغييرات مع موظفي المنشأة الخدمية.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

٢٤أ. يعتمد ما إذا كان استخدام منشأة خدمية يزيد من خطر التحريف الجوهري في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات المقدمة وأدوات الرقابة المطبقة على هذه الخدمات؛ وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام منشأة خدمية من خطر التحريف الجوهري للمنشأة المستفيدة، خاصةً إذا كانت المنشأة المستفيدة نفسها لا تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل إنشاء المعاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو لا تمتلك الموارد الكافية (على سبيل المثال، نظام تقنية المعلومات).

٢٥١. عندما تحتفظ المنشأة الخدمية بعناصر مهمة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة، فإن الاطلاع المباشر على تلك السجلات قد يكون ضرورياً لتمكين مراجع المنشأة المستفيدة من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمل أدوات الرقابة المطبقة على تلك السجلات أو لتأكيد المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو لكلا الأمرين. وقد ينطوي هذا الاطلاع إما على الفحص المادي للسجلات الموجودة في مقر المنشأة الخدمية أو الاستعلام عن السجلات المحتفظ بها إلكترونياً من المنشأة المستفيدة أو من مكان آخر، أو القيام بكلا الأمرين. وعند تحقق الاطلاع المباشر بشكل إلكتروني، فقد يحصل مراجع المنشأة المستفيدة بالتالي على أدلة فيما يتعلق بكفاية أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية على اكتمال وسلامة بيانات المنشأة المستفيدة التي تُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عنها.

٢٦١. عند تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل الأصول التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية أو المعاملات التي تنفذها المنشأة الخدمية بالنيابة عن المنشأة المستفيدة، فقد يضع مراجع المنشأة المستفيدة في اعتباره تنفيذ الإجراءات الآتية:

(أ) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي بحوزة المنشأة المستفيدة: تتحدد إمكانية الاعتماد على هذا المصدر حسب طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة التي بحوزة المنشأة المستفيدة. وقد لا تحتفظ المنشأة المستفيدة في بعض الحالات بسجلات أو وثائق مستقلة تفصيلية للمعاملات المحددة التي تتم بالنيابة عنها.

(ب) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية: قد يتم النص على حق مراجع المنشأة المستفيدة في الاطلاع على سجلات المنشأة الخدمية ضمن الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أن يستخدم مراجع المنشأة المستفيدة مراجعاً آخر، نيابةً عنه، للاطلاع على سجلات المنشأة المستفيدة المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

(ج) الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية: عندما تحتفظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فقد تمثل مصادقة المنشأة الخدمية المؤيدة لسجلات المنشأة المستفيدة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، عند الاستعانة بمنشآت خدمية متعددة، مثل مدير استثمار وأمين حفظ، وتحتفظ هذه المنشآت الخدمية بسجلات مستقلة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الحصول على مصادقة بشأن الأرصدة لدى هذه المنشآت لأغراض مقارنة هذه المعلومات بالسجلات المستقلة للمنشأة المستفيدة.

وفي حالة عدم احتفاظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المنشأة الخدمية تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الظروف، يمكن أن ينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للحصول على الأدلة المستقلة.

(د) تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة أو للتقارير المستلمة من المنشأة الخدمية: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية تبعاً لمستوى الإقرار، وأن تتأثر بمدى ودرجة تفصيل المعلومات المتاحة.

٢٧١. قد يقوم مراجع آخر بتنفيذ إجراءات تُعد في طبيعتها أساسية لصالح مراجعي المنشأة المستفيدة. وقد يتضمن مثل هذا الارتباط قيام مراجع آخر بتنفيذ إجراءات متفق عليها بين المنشأة المستفيدة ومراجعها وبين المنشأة الخدمية ومراجعها. ويتم فحص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات التي نفذها المراجع الآخر من قبل مراجع المنشأة المستفيدة لتحديد ما إذا كانت تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وإضافة لذلك، قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو متطلبات مفروضة من خلال ترتيبات تعاقدية، ينفذ مراجع المنشأة الخدمية بموجبها إجراءات محددة تُعد أساسية بطبيعتها. وقد يستخدم مراجعو المنشأة المستفيدة نتائج تطبيق الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آرائهم في المراجعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المفيد لمراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية أن يتفقا، قبل تنفيذ الإجراءات، على توثيق أعمال المراجعة أو الاطلاع على هذا التوثيق الذي سيتم تقديمه لمراجع المنشأة المستفيدة.

٢٨١. في ظروف معينة، خاصة عندما تسند المنشأة المستفيدة بعض أو كل مهامها المالية إلى منشأة خدمية، قد يواجه مراجع المنشأة المستفيدة موقفاً يكون فيه جزء كبير من أدلة المراجعة موجوداً لدى المنشأة الخدمية. وهنا قد تدعو الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس في المنشأة الخدمية من قبل مراجع المنشأة المستفيدة أو مراجع آخر نيابةً عنه. وقد يقدم مراجع المنشأة الخدمية تقريراً من النوع (٢) وقد يقوم كذلك بتنفيذ إجراءات أساس نيابةً عن مراجع المنشأة المستفيدة. ولا تغير حقيقة إشراك مراجع آخر من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن

الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. وبناءً عليه، فإن نظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة بحاجة لتنفيذ إجراءات أساس إضافية، يتضمن مشاركة مراجع المنشأة المستفيدة في التوجيه والإشراف والأداء للإجراءات الأساس التي يؤديها المراجع الآخر، أو إعطاء دليل على ذلك.

اختبار أدوات الرقابة

٢٩١. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من مراجع المنشأة المستفيدة أن يصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في ظروف معينة. وفي سياق استخدام منشأة خدمية، ينطبق هذا المتطلب عندما:

- (أ) يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لمخاطر التحريف الجوهري على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي أن مراجع المنشأة المستفيدة ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو
- (ب) لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها، أو عند اقترانها باختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة، أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

٣٠١. في حالة عدم توفر تقرير من النوع (٢)، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب تكليف مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير من النوع (٢) يتضمن اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، أو يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية لاختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أيضاً زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة إذا وافقت المنشأة الخدمية على ذلك. وتعتمد تقييمات مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على الأدلة المشتركة التي يوفرها عمل المراجع الآخر والإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة المستفيدة بنفسه.

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (راجع: الفقرة ١٧)

٣١١. قد يتم إعداد تقرير من النوع (٢) لتلبية احتياجات عدة مراجعين مختلفين للمنشأة المستفيدة؛ ولذلك فإن اختبارات أدوات الرقابة والنتائج الموضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا تكون ذات صلة بالإقرارات التي تعد مهمة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ويتم تقويم اختبارات أدوات الرقابة ذات الصلة ونتائجها لتحديد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية يقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. وفي سبيل القيام بذلك، قد يأخذ مراجع المنشأة المستفيدة في الحسبان العوامل الآتية:

- (أ) الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة والوقت المنقضي منذ تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة؛
- (ب) نطاق عمل مراجع المنشأة الخدمية والخدمات والآليات التي تمت تغطيتها، وأدوات الرقابة التي تم اختبارها والاختبارات التي تم تنفيذها، والطريقة التي ترتبط بها أدوات الرقابة المختبرة بأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة؛
- (ج) نتائج اختبارات أدوات الرقابة ورأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٣٢١. بالنسبة لإقرارات معينة، كلما قلت الفترة التي يغطيها اختبار معين وطالت الفترة المنقضية منذ أداء الاختبار، قلت أدلة المراجعة التي قد يوفرها الاختبار. وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) بفترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فقد يستنتج مراجع المنشأة المستفيدة أن التقرير من النوع (٢) يوفر أدلة مراجعة أقل إذا كان هناك تداخل بسيط بين الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) والفترة التي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يستند بشأنها على التقرير. وفي هذه الحالة، فإن التقرير من النوع (٢) الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة مراجعة إضافية. وفي حالات أخرى، قد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أنه من الضروري تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذها، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٣٣١. قد يكون من الضروري أيضاً لمراجع المنشأة المستفيدة أن يحصل على أدلة إضافية بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية خارج الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢)، أو أن يحدد المزيد من إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. وقد تشمل العوامل ذات الصلة، في تحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يلزم الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات؛
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين؛
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛
- طول الفترة المتبقية؛
- الحد الذي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة؛
- فاعلية بيئة الرقابة وآلية المنشأة المستفيدة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

٣٤١. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار آلية المنشأة المستفيدة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

٣٥١. إذا كانت فترة الاختبارات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية تقع بالكامل خارج فترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فلن يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الاعتماد على تلك الاختبارات لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية، لأنها لا توفر أدلة عن فاعلية تلك الأدوات في فترة المراجعة الحالية، إلا إذا تم تنفيذ إجراءات أخرى.

٣٦١. في ظروف معينة، قد تكون الخدمة التي تقدمها المنشأة الخدمية مصممة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستقوم بتنفيذ أدوات رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصميم الخدمة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستكون لديها أدوات رقابة مطبقة لأجل التصريح بالمعاملات قبل إرسالها إلى المنشأة الخدمية لمعالجتها. وفي مثل هذه الحالة، يمكن أن يتضمن وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وصفاً لأدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة. وينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة ملائمة للخدمة المقدمة للمنشأة.

٣٧١. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يعتقد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، على سبيل المثال، إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية لا يتضمن وصفاً لاختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وما ترتب عليها من نتائج، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يعزز فهمه لإجراءات مراجع المنشأة الخدمية واستنتاجاته عن طريق الاتصال بالمنشأة الخدمية، عبر المنشأة المستفيدة، لطلب إجراء مناقشة مع مراجع المنشأة الخدمية حول نطاق ونتائج عمله. كما يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، إذا رأى ضرورة لذلك، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية. وفي حالات أخرى، قد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، أو مراجع آخر بناءً على طلب من مراجع المنشأة المستفيدة، بتنفيذ مثل هذه الإجراءات.

٣٨١. يحدد التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية نتائج الاختبارات، بما في ذلك الاستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة. لكن الاستثناءات التي يشير لها مراجع المنشأة الخدمية أو الرأي المعدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لا يعني بشكل تلقائي أن التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لن يكون مفيداً لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرى. وبدلاً من ذلك، فإن الاستثناءات والأمور التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية، يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لاختبار أدوات الرقابة الذي نفذه مراجع المنشأة الخدمية. وقد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، عند نظره في الاستثناءات والأمور التي أدت إلى إبداء رأي معدل، بمناقشة تلك الأمور مع مراجع المنشأة الخدمية. ويتوقف هذا التواصل على اتصال المنشأة المستفيدة بالمنشأة الخدمية والحصول على موافقتها على إجراء هذا التواصل.

الإبلاغ بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة

٣٩١. يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ، كتابةً وفي الوقت المناسب، كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة.^{١٢} كما يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ المستوى الإداري المناسب في الوقت المناسب بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراجع المنشأة المستفيدة ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة.^{١٣} ومن بين الأمور التي قد يحددها مراجع المنشأة المستفيدة أثناء المراجعة، والتي يمكن إبلاغها لكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة المستفيدة، ما يلي:

- أية أدوات رقابة ضمن آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية يمكن للمنشأة المستفيدة تطبيقها، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها نتيجة الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)؛
- الحالات التي تتم الإشارة فيها في التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) إلى أدوات الرقابة المكثلة في المنشأة المستفيدة، مع عدم تطبيق تلك الأدوات في المنشأة المستفيدة؛
- أدوات الرقابة التي قد تكون هناك حاجة إليها في المنشأة الخدمية والتي لا يبدو أنه قد تم تطبيقها أو التي لم يغطيها تقرير من النوع (٢) بشكل محدد.

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن (راجع: الفقرة ١٨)

٤٠١. في حالة استخدام المنشأة الخدمية لمنشأة خدمية من الباطن، فإن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد يتضمن أو يستبعد أهداف الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية من الباطن وأدوات الرقابة المرتبطة بها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية. وتُعرف هاتان الطريقتان لإعداد التقرير باسم الطريقة الشاملة وطريقة الاستثناء، على الترتيب. وإذا استبعد التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وكانت الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمنشأة الخدمية من الباطن. وتتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة. ويساعد تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ مراجع المنشأة المستفيدة في تحديد تأثير المنشأة الخدمية من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي ينبغي تنفيذه.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٩)

٤١١. قد تكون المنشأة الخدمية مطالبة بموجب شروط العقود المبرمة مع المنشآت المستفيدة بالإفصاح للمنشآت المستفيدة المتضررة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات لم يتم تصحيحها، يمكن نسبتها إلى إدارة أو موظفي المنشأة الخدمية. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٩، فإن مراجع المنشأة المستفيدة يقدم استفسارات لإدارة المنشأة المستفيدة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً بأي أمور من ذلك القبيل، ويقوم ما إذا كان لأي من الأمور التي تم التقرير عنها من المنشأة الخدمية تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي ظروف معينة، قد يطلب مراجع المنشأة المستفيدة معلومات إضافية لإجراء هذا التقويم، وقد يطلب من المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على المعلومات الضرورية.

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٢٠)

٤٢١. عندما لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية والتي تُعد ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فعندئذٍ يوجد قيد على نطاق المراجعة. وقد يكون هذا هو الحال عندما:

- لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة التوصل إلى فهم كافٍ للخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ولا يتوفر لديه الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها؛ أو

^{١٢} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرتان ٩ و ١٠.

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ١٠.

- يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، ولا يكون بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو
 - لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إلا من السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية، ولا يستطيع مراجع المنشأة المستفيدة الاطلاع بشكل مباشر على هذه السجلات.
- ويتوقف إصدار مراجع المنشأة المستفيدة لرأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء رأي على استنتاجه بشأن ما إذا كانت الآثار المحتملة على القوائم المالية آثار جوهريّة أو منتشرة.

الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

٤٣. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقرير مراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.
- ٤٤أ. لا تغير حقيقة استخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة، وفقاً لمعايير المراجعة، عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. ولهذا، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يشير إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية باعتباره أساساً، ولو جزئياً، لرأي مراجع المنشأة المستفيدة في القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يُبدي مراجع المنشأة المستفيدة رأياً معدلاً بسبب رأي معدل في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يُمنع من الإشارة إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية إذا كانت تلك الإشارة تساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٤٥٠)

تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١ نطاق هذا المعيار

٢ تاريخ السريان

٣ الهدف

٤ التعريفات

المتطلبات

٥ تجميع التحريفات المكتشفة

٧-٦ مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٩-٨ الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

١٣-١٠ تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

١٤ الإفادات المكتوبة

١٥ التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١١ تعريف التحريف

٦١-٢١ تجميع التحريفات المكتشفة

٩١-٧١ مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

١٣١-١٠١ الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٢٨١-١٤١ تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

٢٩١ الإفادات المكتوبة

٣٠١ التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٠) مسؤولية المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، عن استنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرية. ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠) في الحسبان تقويمه لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار. ويتناول معيار المراجعة (٣٢٠) مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ مراجعة للقوائم المالية.

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. هدف المراجع هو تقويم أثر:

- (أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛
- (ب) التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

التعريفات

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

- (أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش. (راجع: الفقرة ١٨)

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

- (ب) التحريفات غير المُصَحَّحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

تجميع التحريفات المكتشفة

٥. يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات ٢١-٦١)

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٦. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

- (أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترائها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة ٧١)

١ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ١٠-١١.

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

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة ٨أ)

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. (راجع: الفقرة ٩أ)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب.^٣ ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات ١٠أ-١٢أ)

٩. 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 الجوهرية. (راجع: الفقرة ١٣أ)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

١٠. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ١٤أ، ١٥أ)

١١. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي:

(أ) حجم وطبيعة التحريفات، بالمقارنة مع كل من فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة والقوائم المالية ككل، والظروف المحيطة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات ١٦أ-٢٢أ، ٢٤أ، ٢٥أ)

(ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ٢٣أ)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

١٢. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، كل منها على حدة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.^٤ ويجب أن يذكر بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦أ-٢٨أ)

١٣. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

الإفادات المكتوبة

١٤. 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 وفي مجملها، غير جوهري على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود. (راجع: الفقرة ٢٩أ)

التوثيق

١٥. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٥ (راجع: الفقرة ٣٠أ)

^٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧

^٤ انظر الحاشية ٣.

^٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ

- (أ) المبلغ الذي سُنظر إلى التحريفات الأقل منه على أنها تافهة بشكل واضح (فقرة ٥)؛
- (ب) جميع التحريفات المُجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها (الفقرات ٥ و ٨ و ١٢)؛
- (ج) استنتاج المراجع ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة ١١).

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع: الفقرة ٤ (أ))

١٠. يمكن أن تنتج التحريفات من:

- (أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية؛
- (ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة، والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لبعض أطر التقرير المالي المنطبقة؛^٦
- (ج) تقدير محاسبي غير صحيح ناتج من تجاهل الحقائق أو إساءة تفسيرها بشكل واضح؛
- (د) اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير مناسبة؛
- (هـ) التصنيف أو التجميع أو التقسيم غير المناسب للمعلومات؛
- (و) إغفال ذكر إفصاح ضروري للقوائم المالية لتحقيق عرض عادل يفوق الإفصاحات المطلوبة على نحو خاص في الإطار، وذلك للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.^٧

ويذكر معيار المراجعة (٢٤٠) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش.^٨

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة ٥)

"تافهة بشكل واضح"

٢١. تتطلب الفقرة ٥ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التافهة بشكل واضح. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا لمصطلح "غير جوهري". فالتحريفات التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كلياً عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها جوهرية، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر يُعد تافهًا بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

^٦ على سبيل المثال، تنص الفقرة ٤٢ ح من المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات"، على ما يلي: "يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة...".

^٧ على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧ (ج)).

^٨ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١١-٥٥

التحريفات في القوائم الفردية

٣أ. قد يحدد المراجع مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه للمبالغ في القوائم الفردية تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المراجع يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. لكن تحريفات المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحريفات المتعلقة بالمبالغ قد لا تكون تافهة بشكل واضح عندما يتم الحكم عليها بناءً على ضوابط الطبيعة أو الظروف، وإذا لم تكن كذلك، فيتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار.

التحريفات في الإفصاحات

٤أ. قد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواء تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف. ويتم أيضاً تجميع تحريفات الإفصاحات التي لا تُعد تافهة بشكل واضح لمساعدة المراجع في تقويم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة ١٧ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهريّة.

تجميع التحريفات

٥أ. لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين ٣ وأ٤، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار بتقويم تلك التحريفات كل منها على حدة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) لتحديد ما إذا كانت جوهريّة.

٦أ. لمساعدة المراجع في تقويم تأثير التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات في الحقائق، والتحريفات الناتجة عن الاجتهادات، والتحريفات المُعمّمة.

- التحريفات في الحقائق هي تحريفات لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الناتجة عن الاجتهادات هي الفروقات الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما فيها تلك المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية (ويشمل ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو غير مناسبة.
- التحريفات المُعمّمة هي أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (٥٣٠) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعمّمة وتقويم النتائج.^٩

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرتين ٦، ٧)

٧أ. قد لا يكون التحريف حدثاً منعزلاً. ومما يدل على وجود تحريفات أخرى، على سبيل المثال، اكتشاف المراجع لتحريف نشأ بسبب عطل في الرقابة الداخلية، أو بسبب افتراضات أو طرق تقويم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.

٨أ. في حالة اقتراب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)، فإن خطر تجاوز التحريفات المحتملة غير المكتشفة للأهمية النسبية، عند النظر لها مع مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة، قد يكون أعلى من المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ويمكن أن توجد التحريفات غير المكتشفة بسبب وجود خطر العينة وخطر غير مرتبط بالعينة.^{١٠}

٩أ. قد يطلب المراجع من الإدارة أن تتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لكي تفهم الإدارة سبب التحريف الذي اكتشفه المراجع، وأن تنفذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي في فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، وأن تُجري تعديلات مناسبة على القوائم المالية. وقد يُقدّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

^٩ معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"، الفقرتان ١٤ و ١٥

^{١٠} معيار المراجعة (٥٣٠)، الفقرة ٥(ج)-(د)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرتين ٨، ٩)

- ١٠أ. يُعد الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمراً مهماً، حيث إنه يمكن الإدارة من تقويم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات مُحَرَّفة، وإعلام المراجع في حال معارضتها، واتخاذ ما يلزم من تصرفات. وعادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقويم التحريفات واتخاذ التصرف الضروري.
- ١١أ. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن تحريفات معينة للإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.
- ١٢أ. إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراجع، يمكنها من الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية في المستقبل، الذي يسببه التأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة.
- ١٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومعروضة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة،^{١١} التي قد تتأثر بفهم المراجع لأسباب عدم قيام الإدارة بإجراء التصحيحات.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

- ١٤أ. يستند تحديد المراجع للأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) في الغالب إلى تقديرات النتائج المالية للمنشأة، نظراً لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة في ذلك الوقت. ولذلك، وقبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.
- ١٥أ. يوضح معيار المراجعة ٣٢٠ أنه يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل خلال التقدم في المراجعة (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) إذا أصبح المراجع أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعلُه يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.^{١٢} ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة. ومع ذلك، فإذا قام المراجع بإعادة تقييم للأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) (انظر الفقرة ١٠ من هذا المعيار) وأدى ذلك إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) أقل، فينبغي عندئذٍ إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ ومدى مناسبة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.
- ١٦أ. يتم النظر في كل تحريف منفرد لمبلغ ما لتقويم تأثير هذا التحريف على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان مستوى الأهمية النسبية قد تم تجاوزه لتلك الفئة المعينة من المعاملات أو لذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، إن وجد.
- ١٧أ. بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقويم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة، وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي جوهرياً، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات جوهرياً ما يلي:
- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
 - إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.

^{١١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٢

^{١٢} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٢

- الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.

- الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تزاوّل أنشطة تجارية دولية.

١٨٠. عند تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد بطبيعتها جوهرية، على النحو المطلوب في الفقرة ١١ من هذا المعيار، ينظر المراجع في التحريفات غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. وقد يتم اعتبار تلك التحريفات جوهرية سواءً بمفردها، أو عند اقترانها بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، واعتماداً على التحريفات التي تم اكتشافها في الإفصاحات، قد ينظر المراجع فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة مستمرة أم منتشرة؛ أو

(ب) ما إذا كان عدد من التحريفات التي تم اكتشافها ذا صلة بنفس الأمر، ويمكن أن تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر عند النظر فيها مجتمعة.

ويُعد النظر في التحريفات المجمعة مفيداً أيضاً عند تقويم القوائم المالية وفقاً للفقرة ١٣ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠)، الذي يتطلب من المراجع النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقييّمه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصّل عنها.

١٩٠. إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف جوهرى بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل جوهرى، فإن القوائم المالية ككل تُعد محرفة بشكل جوهرى، حتى مع تعويض تأثير ذلك التحريف على الأرباح - وبشكل كامل - عن طريق المبالغة بنفس القدر في المصروفات. وقد يكون من المناسب التعويض عن التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات؛ ولكن يُنظر في مخاطر وجود تحريفات أخرى غير مكتشفة قبل استنتاج أن التعويض عن التحريفات حتى وإن كانت غير جوهرية هو أمر مناسب.^{١٣}

٢٠٠. يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التصنيف جوهرياً تقويم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التصنيف على التعميدات المتعلقة بالديون أو التعميدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود الفردية أو المجاميع الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسية. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها المراجع أن التحريف في التصنيف لا يعد جوهرياً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقويم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعد التصنيف الخاطئ بين البنود في قائمة المركز المالي جوهرياً في سياق القوائم المالية ككل عندما يكون مبلغ التصنيف الخاطئ صغيراً بالنسبة لحجم البنود ذات الصلة في قائمة المركز المالي ولا يؤثر التصنيف الخاطئ على قائمة الدخل أو النسب الرئيسية.

٢١٠. قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقويمها على أنها جوهرية، بمفردها أو عند النظر فيها مع التحريفات الأخرى المُجمعة أثناء المراجعة، حتى وإن كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ومن بين الظروف التي قد تؤثر على التقويم المدى الذي يكون للتحريف فيه:

- تأثير على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تأثير على الالتزام بشروط الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ أو
- علاقة بالاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهرى على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية للفترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛ أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقويم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛ أو
- تأثير على معلومات القطاع المعروضة في القوائم المالية (على سبيل المثال، أهمية الأمر لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة تم تحديده على أنه يؤدي دوراً مهماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛ أو

^{١٣} قد يتطلب التعرف على عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقييم خطر التحريف الجوهرى لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

- تأثير في زيادة أجر الإدارة، على سبيل المثال، عن طريق ضمان الوفاء بمتطلبات منح المكافآت أو الحوافز الأخرى؛ أو
 - أهمية فيما يتعلق بفهم المراجع للاتصالات المعروفة سابقاً مع المستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأرباح المتنبأ بها؛ أو
 - علاقة بنود تشمل أطرافاً معينة (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأطراف الخارجية في المعاملة ذات علاقة بأعضاء في إدارة المنشأة)؛ أو
 - صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص، لكنها بحسب حكم المراجع مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
 - تأثير على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها تحت عنوان "نقاش وتحليل الإدارة" أو "استعراض الأداء التشغيلي والمالي") والتي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.
- وهذه الظروف ليست سوى أمثلة؛ ومن غير المرجح أن توجد جميعها في جميع عمليات المراجعة، وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة كاملة. ولا يؤدي وجود أي ظروف كهذه المذكورة أعلاه، بالضرورة، إلى استنتاج أن التحريف جوهري.
- ٢٢أ. يوضح معيار المراجعة (٢٤٠) الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المترتبة على التحريف الذي ينتج، أو قد ينتج، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحريف غير جوهري فيما يتعلق بالقوائم المالية. واعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً أيضاً على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريفات، على سبيل المثال، من:
- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في اجتهادات الإدارة؛ أو
 - إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يُقصد منها حجب الفهم السليم لأمر واردة في القوائم المالية.
- وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المبني وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠).^{١٦}
- ٢٣أ. قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقويم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصحَّحة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقويم الاتساق من فترة لأخرى.
- اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام*
- ٢٤أ. في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقويم ما إذا كان التحريف يعد جوهرياً قد يتأثر أيضاً بمسؤوليات المراجع التي يحددها نظام أو لائحة أو أي أوامر ملزمة أخرى بشأن التقرير عن أمور خاصة، بما في ذلك على سبيل المثال، التقرير عن الغش.
- ٢٥أ. علاوة على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف القانوني، قد تؤثر بشكل خاص على تقييم ما إذا كان بند ما يعد جوهرياً بطبيعته. وينطبق هذا بوجه خاص على البنود التي تتعلق بالالتزام بنظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى.
- إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)*
- ٢٦أ. إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة قد تم الإبلاغ عنها إلى أشخاص يتحملون مسؤوليات الإدارة وكان لهؤلاء الأشخاص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى الإبلاغ عن هذه التحريفات مرة أخرى إلى نفس هؤلاء الأشخاص في إطار دورهم المتعلق بالحوكمة. ومع ذلك، يلزم أن يكون المراجع على اقتناع بأن الاتصال بالأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع من كان المراجع سيقوم بالاتصال بهم بصفته مكلفين بالحوكمة.^{١٧}

^{١٤} معيار المراجعة (٢٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{١٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

^{١٦} معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"، الفقرة ١٥

^{١٧} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

٢٧أ. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصحَّحة غير الجوهرية بمفردها، يمكن أن يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدد هذه التحريفات وأثرها المالي العام، بدلاً من الإبلاغ بتفاصيل كل تحريف غير مصحح بشكل فردي.

٢٨أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي يطلبها (انظر الفقرة ١٤ من هذا المعيار).^{١٨} ويمكن أن يناقش المراجع مع المكلفين بالحوكمة أسباب الفشل في تصحيح التحريفات والآثار المترتبة عليه، مع مراعاة الحكم على حجم وطبيعة التحريف في ظل الظروف المحيطة، والآثار المحتملة المترتبة عليه فيما يتعلق بالقوائم المالية في المستقبل.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٤)

٢٩أ. نظراً لأن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الجوهرية، فيجب على المراجع أن يطلب منهم تزويده بإفادة مكتوبة حول التحريفات غير المُصحَّحة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المُصحَّحة هي تحريفات. ولهذا، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى إفادتهم المكتوبة مثل: "نحن لا نوافق على أن بنود... و.... تشكل تحريفاً بسبب [بيان الأسباب]". ومع ذلك، فإن الحصول على هذه الإفادة لا يعني المراجع من الحاجة إلى تكوين استنتاج حول تأثير التحريفات غير المُصحَّحة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٥)

٣٠أ. إن توثيق المراجع للتحريفات غير المُصحَّحة قد يأخذ في الحسبان:

- (أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المُصحَّحة؛
- (ب) تقويم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛
- (ج) تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل شروط الديون).

^{١٨} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (ج) (٢)

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٥٠٠) أدلة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠)

أدلة المراجعة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٢-١	نطاق هذا المعيار
٣	تاريخ السريان
٤	الهدف
٥	التعريفات
	المتطلبات
٦	أدلة المراجعة الكافية والمناسبة
٩-٧	المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة
١٠	اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة
١١	عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٤أ-١أ	المصدر الخارجي للمعلومات
٢٩أ-٥أ	أدلة المراجعة الكافية والمناسبة
٦٢أ-٣٠أ	المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة
٦٧أ-٦٣أ	اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة
٦٨أ	عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
٢. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠)^٢، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٢٠)^٣، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (٢٠٠)^٤ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٥).

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو 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.

التعريفات

٥. لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
 - (أ) السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل شيكات وسجلات التحويلات الإلكترونية للأموال والفواتير والعقود ودفاتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.
 - (ب) مناسبة (أدلة المراجعة): مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
 - (ج) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.
 - (د) المصدر الخارجي للمعلومات: فرد أو كيان يقدم معلومات استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية، أو معلومات حصل عليها المراجع كأدلة مراجعة، عندما تكون تلك المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين. وعندما يكون من قدم تلك المعلومات فرد أو كيان يعمل بصفته خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية^٦ أو خبيراً للمراجع^٧، فلا يُعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها. (راجع: الفقرات ١١-٤١)
 - (هـ) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^٣ معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

^٤ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

^٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

^٦ معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"، الفقرة ٨

^٧ معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة ٦

- (و) الكفاية (الأدلة المراجعة): مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

المتطلبات

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة لغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات ٥١-٢٩١)

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٧. عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، يجب على المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. (راجع: الفقرات ٣٠-٤٤١)
٨. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المراجع، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع. (راجع: الفقرات ٤٥١-٤٧١)
- (أ) أن يُقوّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ٤٨١-٥٤١)
- (ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ٥٥١-٥٨١)
- (ج) أن يُقوّم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة. (راجع: الفقرة ٥٩١)
٩. 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:

- (أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛ (راجع: الفقرتين ٦٠١، ٦١١)
- (ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لأغراض المراجع. (راجع: الفقرة ٦٢١)

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١٠. 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. (راجع: الفقرات ٦٣١-٦٧١)

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

١١. 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،
- فيجب على المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ٦٨١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المصدر الخارجي للمعلومات (راجع: الفقرة ٥(د))

١١. قد تشمل مصادر المعلومات الخارجية خدمات التسعير أو الهيئات الحكومية أو المصارف المركزية أو أسواق الأوراق المالية المعترف بها. ومن أمثلة المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من مصادر المعلومات الخارجية:

- الأسعار والبيانات المتعلقة بالتسعير؛
- بيانات الاقتصاد الكلي، مثل معدلات البطالة التاريخية والمتوقعة أو معدلات النمو الاقتصادي أو بيانات التعداد السكاني؛
- البيانات المتعلقة بالتاريخ الائتماني؛
- البيانات التي تخص صناعات بعينها، مثل مؤشر تكاليف الاستصلاح لصناعات استخراجية معينة أو معلومات نسب المشاهدة أو المعدلات المستخدمة لتحديد إيرادات الإعلانات في صناعة الترفيه؛
- جداول معدلات الوفيات التي يتم استخدامها لتحديد الالتزامات في قطاعي التأمين على الحياة والمعاشات التقاعدية.

٢١. تزيد احتمالية أن تكون مجموعة معينة من المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين وتقل احتمالية أن تخضع لتأثير أي مستخدم بعينه إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم تلك المعلومات للعموم بالمجان، أو إذا كان يقوم بإتاحتها لقطاع واسع من المستخدمين مقابل رسوم. وقد تكون ثمة حاجة إلى الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين، مع الأخذ في الحسبان قدرة المنشأة على التأثير على المصدر الخارجي للمعلومات.

٣١. لا يمكن أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي، فيما يتعلق بأية مجموعة معينة من المعلومات، مصدراً خارجياً للمعلومات وأيضاً خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية أو خبيراً للمراجع.

٤١. ومع ذلك، قد يعمل الفرد أو الكيان الخارجي، على سبيل المثال، بصفته خبيراً للإدارة عندما يقدم مجموعة معينة من المعلومات، ولكنه يُعد في ذات الوقت مصدراً خارجياً للمعلومات عندما يقدم مجموعة أخرى من المعلومات. وفي بعض الظروف، قد تستدعي الحاجة ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يعمل بصفته مصدراً خارجياً للمعلومات أو خبيراً للإدارة فيما يتعلق بمجموعة معينة من المعلومات. وفي ظروف أخرى، قد يكون الفرق واضحاً. وعلى سبيل المثال:

- قد يقدم الفرد أو الكيان الخارجي معلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين عن أسعار العقارات، على سبيل المثال، معلومات يتم إتاحتها بصفة عامة بخصوص منطقة جغرافية، ويُحدّد أنه مصدر خارجي للمعلومات فيما يتعلق بتلك المجموعة من المعلومات. وقد يعمل أيضاً نفس الكيان الخارجي بصفته خبيراً للإدارة أو المراجع في تقديم خدمات تقويم مصممة تحديداً بما يناسب حقائق وظروف المنشأة فيما يخص المحفظة العقارية للمنشأة.
- تنشر بعض الجهات الاكتوارية جداول لمعدلات الوفيات لأجل الاستخدام العام، وعندما تستخدم المنشأة تلك الجداول فإنها تُعد بصفة عامة معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وقد تكون أيضاً نفس الجهة الاكتوارية خبيراً للإدارة فيما يخص معلومات أخرى مُعدّة بما يناسب الظروف الخاصة بالمنشأة لمساعدة الإدارة في تحديد التزام المعاشات التقاعدية للعديد من خطط معاشات التقاعد الخاصة بالمنشأة.
- قد يحظى الفرد أو الكيان الخارجي بخبرة في تطبيق النماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا استخدم الفرد أو الكيان الخارجي تلك الخبرة في وضع تقدير مُعد خصيصاً للمنشأة واستخدمت الإدارة ذلك العمل في إعداد قوائمها المالية، فمن المرجح عندئذ أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي خبيراً للإدارة فيما يتعلق بتلك المعلومات. وفي المقابل، إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم فقط، للعموم، أسعاراً أو بيانات تتعلق بالتسعير بشأن المعاملات الخاصة، واستخدمت المنشأة تلك المعلومات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات.

- قد ينشر فرد أو كيان خارجي معلومات مناسبة لقطاع عريض من المستخدمين عن المخاطر أو الظروف في إحدى الصناعات. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات في إعداد إفصاحاتها المتعلقة بالمخاطر (على سبيل المثال، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧^٨)، فإن تلك المعلومات تُعد في الظروف الاعتيادية معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. ولكن إذا كان نفس ذلك النوع من المعلومات قد طلبته المنشأة خصيصاً لتقوم باستخدام خبراتها لإعداد المعلومات المتعلقة بتلك المخاطر، بما يناسب ظروف المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.
- قد يستخدم فرد أو كيان خارجي خبراته في تقديم معلومات عن اتجاهات السوق الحالية والمستقبلية، ويتيح تلك المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين وتكون المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل هذا القطاع. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات لمساعدتها في اتخاذ القرارات بشأن الافتراضات التي سيتم استخدامها في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن تلك المعلومات من المرجح أن تكون معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وإذا طلبت المنشأة نفس ذلك النوع من المعلومات للتعامل مع اتجاهات حالية ومستقبلية ذات صلة بحقائق وظروف تخص المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة ٦)

٥٠. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد قوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية^٩) أو من خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. وإضافة إلى ذلك، تُعد السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والمصادر الأخرى داخل المنشأة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وربما تكون المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تم إعدادها باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة أو تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)، ومن ثم، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.
٦١. ينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. وقد تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة المراجعة الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ 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 بمفرده أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
٧١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠) ١٠، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحَرَفَة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
٨١. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بوجود أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.
٩١. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.

^٨ المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٦

^{١٠} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥

١٠أ. يتطلب معيار المراجعة ٣٣٠ من المراجع استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة^{١١} 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. ويحتوي معيار المراجعة (٢٠٠) على مناقشة لأُمور مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

مصادر أدلة المراجعة

١١أ. يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.

١٢أ. يكون مستوى التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة المُعدّة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.

١٣أ. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة المصادقات من الأطراف الثالثة والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية للمعلومات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (المقارنات المعيارية).

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

١٤أ. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠) والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

(١) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار المراجع القيام بها؛

(٢) الإجراءات الأساس، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

١٥أ. قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات ١٨١-٢٩٠ أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساس، بناءً على السياق الذي يطبق فيه المراجع تلك الإجراءات. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة^{١٢}.

١٦أ. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد الوثائق المصدرة، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

١٧أ. توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المراجع أنه من الضروري نتيجةً لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عند توفر المعلومات.

^{١١} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

^{١٢} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٣٦١

الفحص المادي

١٨٠. يشمل الفحص المادي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة مراجعة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق. ومن أمثلة الفحص المادي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، الفحص المادي للسجلات للحصول على أدلة تتعلق بمنح التصريح.

١٩٠. تُمثل بعض الوثائق أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، الوثائق التي تشكل أداة مالية مثل الأسهم أو السندات. ولا يوفر الفحص المادي لتلك الوثائق بالضرورة أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. وإضافة لذلك، قد يوفر الفحص المادي لعقد محرر أدلة مراجعة ذات صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

٢٠٠. قد يوفر الفحص المادي للأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقويم الأصول. وقد يتزامن الفحص المادي لبنود المخزون الفردية مع ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

٢١٠. تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع للجرد الذي ينفذه العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (٥٠١) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.^{١٣}

المصادقة الخارجية

٢٢٠. تُمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه المراجع في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وتُعد إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة في كثير من الأحيان عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عما إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود ظروف معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (٥٠٥) للحصول على المزيد من الإرشادات.^{١٤}

إعادة الاحتساب

٢٣٠. يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة التنفيذ

٢٤٠. ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

٢٥٠. تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (٥٢٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

^{١٣} معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

^{١٤} معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

الاستفسار

- ٢٦أ. يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية. ويُعد تقويم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.
- ٢٧أ. قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمراجع معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمراجع لتعديل أو تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.
- ٢٨أ. على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حدتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.
- ٢٩أ. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (٥٨٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.^{١٥}

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

(الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة ٧)

- ٣٠أ. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٥٨، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة، إلا أنها قد تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، ومن خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وأثناء الالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسبكية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وبإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

- ٣١أ. تتناول الملاءمة الصلة المنطقية، أو العلاقة، بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.
- ٣٢أ. قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر الفحص المادي للوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ المستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقويم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالفصل الزمني. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقويم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.
- ٣٣أ. تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن للمراجع اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

^{١٥} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

٣٤١. يتم تصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس. ويتضمن تصميم الإجراءات الأساس تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

٣٥١. تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدّة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواء كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفويّاً (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمر التي تمت مناقشتها).
- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسلة بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

٣٦١. يقدم معيار المراجعة (٥٢٠) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس.^{١٦}

٣٧١. يتناول معيار المراجعة (٢٤٠) الظروف التي يتوفر فيها للمراجع سبب يدعو للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.^{١٧}

٣٨١. يوفر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدّث)^{١٨} المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام المراجع بأي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراجع معلومات إضافية ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقويمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

المصادر الخارجية للمعلومات

٣٩١. تقتضي الفقرة ٧ من المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات والتي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات قد استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية أو كانت قد حصل عليها المراجع. وفيما يخص المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، فإن ذلك النظر قد يتناول

^{١٦} معيار المراجعة (٥٢٠)، الفقرة (أ)٥

^{١٧} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

^{١٨} معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩

في حالات معينة أدلة المراجعة المتعلقة بالمصدر الخارجي للمعلومات أو المتعلقة بإعداد المعلومات بواسطة ذلك المصدر الخارجي، التي يتم الحصول عليها من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، أو عند الاقتضاء، معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث).^{١٩}

٤٠ أ. إن التوصل إلى فهم لأسباب قيام الإدارة، أو عند الاقتضاء، الخبير الذي استعانت به الإدارة، باستخدام مصدر خارجي للمعلومات، والكيفية التي تم بها النظر في مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها (بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها)، قد يساعد في توجيه المراجع أثناء النظر في مدى ملاءمة تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

٤١ أ. قد تكون العوامل الآتية مهمة عند النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها، مع مراعاة أن بعض هذه العوامل قد لا يكون ذا صلة إلا عندما تكون الإدارة قد استخدمت تلك المعلومات في إعداد القوائم المالية أو عندما يكون المراجع قد حصل على تلك المعلومات:

- طبيعة وسلطة المصدر الخارجي للمعلومات. وعلى سبيل المثال، المصارف المركزية أو مكاتب الإحصاء الحكومية التي تحظى بصلاحيات تشريعية لتوفير معلومات للعموم من المرجح أن تكون مرجعاً موثقاً للحصول على أنواع معينة من المعلومات.
- القدرة على التأثير على المعلومات التي تم الحصول عليها، من خلال العلاقات بين المنشأة ومصدر المعلومات؛
- كفاءة المصدر الخارجي للمعلومات وسمعته فيما يخص المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات يتم توفيرها بشكل روتيني بواسطة مصدر يتمتع بسجل مشهود له في توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، بحسب الحكم المهني للمراجع؛
- التجارب السابقة للمراجع في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يوفرها المصدر الخارجي للمعلومات؛
- الأدلة على قبول المستخدمين على مستوى السوق للملاءمة أو إمكانية الاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات لغرض مشابه لغرض الإدارة أو المراجع من استخدام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة تطبق أدوات رقابة لمواجهة ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها واستخدامها؛
- ما إذا كان المصدر الخارجي للمعلومات يقوم بجمع معلومات عامة عن السوق أو يشارك بشكل مباشر في "ضبط" معاملات السوق؛
- ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام بالطريقة التي يتم استخدامها بها، وعند الاقتضاء، ما إذا كان قد تم إعدادها مع مراعاة إطار التقرير المالي المنطبق؛
- المعلومات البديلة التي قد تتعارض مع المعلومات المستخدمة؛
- طبيعة ومدى شروط إخلاء المسؤولية أو الصياغات التقييدية الأخرى فيما يتعلق بالمعلومات التي تم الحصول عليها؛
- المعلومات المتعلقة بالنماذج المستخدمة في إعداد المعلومات، وكيفية تطبيق تلك النماذج، وعند الاقتضاء، كيفية استخدام النماذج في ذلك التطبيق، وأدوات الرقابة على النماذج؛
- المعلومات ذات الصلة بالنظر في مدى مناسبة الافتراضات والبيانات الأخرى التي استخدمتها المصادر الخارجية للمعلومات عند إعداد المعلومات التي تم الحصول عليها، في حال توفرها.

٤٢ أ. يُراعى في طبيعة ومدى النظر الذي يمارسه المراجع مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات التي يتصل بها استخدام المعلومات الخارجية، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، واحتمالية عدم إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي للمعلومات (على سبيل المثال، ما إذا كانت قد تم الحصول عليها من مصدر موثوق). وبناءً على نظر المراجع في الأمور الموضحة في الفقرة ٣٩ أ، قد يحدد المراجع ضرورة التوصل إلى فهم إضافي للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)، أو مناسبة تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، وفقاً لمعيار المراجعة

^{١٩} معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

(٣٣٠)، ٢٠، ومعييار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) ٢١ عند الاقتضاء، في ظل الظروف القائمة، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها فيما يتعلق باستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- إجراء مقارنة بين المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجى للمعلومات والمعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر بديل مستقل.
- التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، عندما تكون ذات صلة بالنظر في استخدام الإدارة للمصادر الخارجية للمعلومات، للنظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك المصادر، وربما اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك.
- تنفيذ إجراءات للحصول على معلومات من المصدر الخارجى للمعلومات لفهم آلياته وأساليبه وافتراضاته، لأغراض التعرف على أدوات الرقابة لديه، وفهمها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية.

٤٣١. في بعض الحالات، قد يوجد مصدر واحد فقط لمعلومات معينة، ومثال ذلك، المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصرف المركزى أو الحكومة، مثل معدلات التضخم، أو التي يتم الحصول عليها من هيئة وحيدة معترف بها في إحدى الصناعات. وفي تلك الحالات، يتأثر تحديد المراجع لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة بطبيعة مصدر المعلومات وموثوقيته، ومخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها التي تتصل بها تلك المعلومات الخارجية، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المعلومات من مصدر رسمى موثوق، قد يكون مدى إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع أقل شمولاً، مثل تأييد المعلومات بالرجوع إلى الموقع الإلكتروني للمصدر أو معلوماته المنشورة. وفي حالات أخرى، إذا لم يتم تقييم المصدر بأنه موثوق، فقد يحدد المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً، وفي حال عدم وجود أي مصدر بديل مستقل للمقارنة معه، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تنفيذ إجراءات للحصول على المعلومات من المصدر الخارجى للمعلومات، عندما يكون ذلك عملياً، هو أمر مناسب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٤٤١. عندما لا يتوفر للمراجع أساس كافٍ للنظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، فقد يواجه المراجع قيوداً على النطاق إذا لم يستطع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة. ويتم تقويم أي قيد مفروض على النطاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠٥).^{٢٢}

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨)

٤٥١. قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهرى.

٤٦١. عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتنطبق عندئذٍ الفقرة ٨. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة للمنشأة بطريقة أخرى، وهذه البيانات تستخدمها المنشأة في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، في حال استخدامها كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة ٧ من هذا المعيار، لأنها تُعد معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجى للمعلومات وليست استعانة من قبل المنشأة بأحد خبراء الإدارة.

٤٧١. قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهرى في هذا الأمر.

٢٠ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

٢١ معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٣٠

٢٢ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
 - طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفًا من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
 - مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
 - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
 - طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
 - معرفة المراجع وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
 - الخبرة السابقة للمراجع في عمل ذلك الخبير.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٨(أ))
٤٨. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو العملي للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.
٤٩. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:
- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
 - المناقشات مع ذلك الخبير.
 - المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
 - المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
 - الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
 - الخبير الذي يستعين به المراجع، إن وجد، الذي يساعد المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.
٥٠. أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير المسلكية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.
٥١. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:
- ملائمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
 - كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الاقتضاء، التي تتسق مع إطار التقرير المالي المنطبق.

- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

٥٢أ. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إما من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

٥٣أ. بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات الترهيب الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

٥٤أ. قد يكون من الملائم عند تقويم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ب))

٥٥أ. يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المراجع لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.^{٢٣}

٥٦أ. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارفاً عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

٥٧أ. في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقويم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراجع:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك الخبير.

^{٢٣} انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرة ٧

٥٨١. في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المراجع إلى الفهم المطلوب.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ج))

٥٩١. قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام مثل تلك الافتراضات والطرق؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرة واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرة؛
- مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات إذا انطوى عمل ذلك الخبير على استخدام تلك المعلومات.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المراجع (راجع: الفقرتين ٩(أ)، (ب))

٦٠١. لكي يحصل المراجع على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيرادات، عن طريق تطبيق أسعار موحدة على السجلات الخاصة بكمية المبيعات، بدقة معلومات الأسعار واكتمال ودقة البيانات المتعلقة بحجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المراجع ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختبرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

٦١١. 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.

٦٢١. في بعض الحالات، قد ينوي المراجع استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المراجع الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المراجع. وعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

٦٣١. يوفر الاختبار الفعال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة تُستعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المراجع. وعند اختيار البنود لأجل اختبارها، تتطلب الفقرة ٧ 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. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختباره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

اختيار جميع البنود

٦٤أ. قد يقرر المراجع أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يمثل مجتمع العينة عدداً صغيراً من البنود عالية القيمة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

اختيار بنود معينة

٦٥أ. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم المراجع للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختباره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود عالية القيمة أو البنود الرئيسية. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المعتادة، وخاصةً تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
 - جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر المراجع التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من مجموع مبلغ فئة معاملات أو رصيد حساب.
 - بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق المراجع من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.
- ٦٦أ. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات غالباً ما يكون وسيلة فعالة للحصول على أدلة المراجعة، فإن ذلك لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ولا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

استخدام العينات في المراجعة

٦٧أ. يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استخلاص استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (٥٣٠) موضوع العينات في المراجعة.^{٢٤}

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

٦٨أ. قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المراجع لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم.^{٢٥}

^{٢٤} معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

^{٢٥} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١١

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٥٠١): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠١)

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٢	 تاريخ السريان
٣	 الهدف

المتطلبات

٨-٤	 المخزون
١٢-٩	 الدعاوى القضائية والمطالبات
١٣	 المعلومات القطاعية

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١٦أ-١١	 المخزون
٢٥أ-١٧أ	 الدعاوى القضائية والمطالبات
٢٧أ-٢٦أ	 المعلومات القطاعية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة أموراً محددة يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة خاصة بالمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود المخزون وحالته؛

(ب) اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

(ج) عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المتطلبات

المخزون

٤. إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، بهدف: (راجع: الفقرات ١١-٣١)

(١) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعلي للمخزون؛ (راجع: الفقرة ٤)

(٢) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة ٥)

(٣) الفحص المادي للمخزون؛ (راجع: الفقرة ٦)

(٤) تنفيذ عمليات جرد اختبائي؛ (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

(ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

٥. إذا كان الجرد الفعلي للمخزون قد تم في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم. (راجع: الفقرات ٩-١١)

٦. إذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة المتخللة.

١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

٢ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

٧. إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).^٣ (راجع: الفقرات ١٢٠-١٤١)

٨. إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجراءات التالية أو كليهما:

- (أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة ١٥١)
- (ب) تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة ١٦١)

الدعاوى القضائية والمطالبات

٩. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، بما في ذلك: (راجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

- (أ) الاستفسار من الإدارة، ومن غيرها من الأفراد داخل المنشأة حسب الاقتضاء، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛
- (ب) الاطلاع على محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛
- (ج) الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية. (راجع: الفقرة ٢٠١)

١٠. إذا قام المراجع بتقييم خطر تحريف جوهري يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المنقذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على المراجع، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على المراجع القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعدده الإدارة ويرسله المراجع، يُطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يتواصل بشكل مباشر مع المراجع. وإذا كان هناك نظام أو لائحة أو جهة مهنية قانونية معنية تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال المباشر بالمراجع، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٥١)

١١. إذا:

- (أ) رفضت الإدارة إعطاء المراجع الإذن للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو تم منعه من الرد؛
- (ب) ولم يكن بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).

الإفادات/المكتوبة

١٢. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي ينبغي أخذ آثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات القطاعية

١٣. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة ٢٦١)

- (أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثم: (راجع: الفقرة ٢٧١)

^٣ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(١) تقويم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(٢) اختبار تطبيق تلك الطرق، حيثما يكون ذلك مناسباً؛

(ب) تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٤(أ))

١. تضع الإدارة عادةً الإجراءات التي يتم بمقتضاها جرد المخزون بشكل فعلي مرة واحدة على الأقل سنوياً كأساس لإعداد القوائم المالية، وفي حالة الانطباق، للتأكد من إمكانية الاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون في المنشأة.

٢. يشتمل حضور الجرد الفعلي للمخزون على ما يلي:

- الفحص المادي للمخزون للتأكد من وجوده وتقويم حالته، وتنفيذ عمليات جرد اختياري؛
 - ملاحظة الالتزام بتعليمات الإدارة وتنفيذ إجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
 - الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على إجراءات الجرد الخاصة بالإدارة.
- وقد تعمل هذه الإجراءات كاختبار لأدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر والمنهج المخطط له والإجراءات المحددة التي تم تنفيذها.

٣. تشمل الأمور ذات الصلة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات ٤-٨ من هذا المعيار) ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بالمخزون.
- طبيعة الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات كافية وإصدار تعليمات مناسبة بشأن الجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
- ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بنظام للجرد المستمر.
- المواقع التي يتم فيها الاحتفاظ بالمخزون، بما في ذلك الأهمية النسبية للمخزون ومخاطر التحريف الجوهرية في المواقع المختلفة، عند تحديد المواقع التي سيكون الحضور فيها مناسباً.
- ما إذا كانت هناك حاجة للدعم من أحد خبراء المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٦٢٠)٤ مسألة الاستعانة بخبراء المراجع لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تقويم تعليمات وإجراءات الإدارة (راجع: الفقرة ٤(أ))

٤. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول، على سبيل المثال:

- تطبيق أدوات رقابة مناسبة، ومثال ذلك، تجميع السجلات المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، والمحاسبة عن السجلات غير المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.

٤ معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال الأعمال تحت التنفيذ، والبنود بطيئة الحركة أو المتقدمة أو التالفة، والمخزون الذي يحتفظ به طرف ثالث، على سبيل المثال، كأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيثما يكون ذلك ممكناً، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقدير الكمية الفعلية لـكؤمة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشحن واستلام المخزون قبل وبعد التاريخ الخاص بالفصل الزمني.

ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد (راجع: الفقرة ٤(أ)(٢))

٥أ. تساعد ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد، على سبيل المثال، الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل الجرد وأثنائه وبعده، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة بأن تعليمات الإدارة وإجراءات الجرد مصممة ومطبقة بشكل كافٍ. وإضافة لذلك، يمكن للمراجع الحصول على نسخ من المعلومات المتعلقة بالفصل الزمني، مثل تفاصيل حركة المخزون، لمساعدته في تنفيذ إجراءات المراجعة على المحاسبة عن تلك التحركات في تاريخ لاحق.

الفحص المادي للمخزون (راجع: الفقرة ٤(أ)(٣))

٦أ. يساعد الفحص المادي للمخزون، عند حضور جرده الفعلي، المراجع في التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن الوجود لا يعني الملكية) وفي التعرف، على سبيل المثال، على المخزون المتقادم أو التالف أو القديم.

تنفيذ عمليات الجرد الاختباري (راجع: الفقرة ٤(أ)(٤))

٧أ. إن تنفيذ عمليات الجرد الاختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات.

٨أ. بالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها المراجع، فإن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد المراجع في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون المنفذ في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥)

٩أ. لأسباب عملية، يمكن القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية. وقد يتم ذلك بغض النظر عما إذا كانت الإدارة تحدد كميات المخزون عن طريق جرد فعلي سنوي للمخزون أو كانت تحتفظ بنظام للجرد المستمر. وفي أي من الحالتين، تحدد فاعلية تصميم أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون، وفاعلية تطبيق هذه الأدوات وصونها، ما إذا كان القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية يُعد مناسباً لأغراض المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي^٥.

١٠أ. عندما يتم استخدام نظام للجرد المستمر، فقد تقوم الإدارة بتنفيذ عمليات جرد فعلي أو اختبارات أخرى للتأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بكميات المخزون الواردة في سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر. وفي بعض الحالات، قد تحدد الإدارة أو المراجع وجود اختلافات بين سجلات الجرد المستمر للمخزون وكميات المخزون الفعلية القائمة؛ وقد يشير ذلك إلى أن أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

١١أ. من بين الأمور ذات الصلة، التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تصميم إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية قد تم تسجيلها بشكل سليم، ما يلي:

- ما إذا كانت سجلات الجرد المستمر للمخزون يتم تعديلها بشكل سليم.
- إمكانية الاعتماد على سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر للمخزون.

^٥ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٢٢-٢٣

- أسباب الاختلافات المهمة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر للمخزون.

عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٧)

١٢٠. 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 المصاعب بصفة عامة ليست كافية لدعم قرار المراجع بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وبالإضافة لذلك، ووفقاً لما تم إيضاحه في معيار المراجعة (٢٠٠)، فإن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة.

١٣٠. حينما 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.

١٤٠. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد لا يكون بالإمكان الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. وفي مثل هذه الحالات، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجةً لتقييد النطاق.^٧

المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته

المصادقة (راجع: الفقرة ٨(أ))

١٥٠. يحدد معيار المراجعة (٥٠٥)^٨ متطلبات ويقدم إرشادات لتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية.

إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ٨(ب))

١٦٠. تبعاً للظروف، على سبيل المثال عندما يتم الحصول على معلومات تثير شكوكاً حول نزاهة وموضوعية الطرف الثالث، قد يرى المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بدلاً من المصادقة من طرف ثالث، أو بالإضافة إليها. ومن أمثلة هذه الإجراءات الأخرى ما يلي:

- الحضور، أو الترتيب لحضور مراجع آخر، أثناء الجرد الفعلي لمخزون الطرف الثالث، إذا كان ذلك ممكنًا عملياً.
- الحصول على تقرير من مراجع آخر، أو تقرير مراجع المنشأة الخدمية، بشأن كفاية الرقابة الداخلية للطرف الثالث، لضمان أن المخزون قد تم جرده بشكل صحيح وأنه مُصان بشكل كافٍ.
- الفحص المادي للوثائق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به لدى الأطراف الثالثة، على سبيل المثال إيصالات المخازن.
- طلب المصادقة من الأطراف الأخرى عند رهن المخزون كضمان.

الدعاوى القضائية والمطالبات

اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات (راجع: الفقرة ٩)

١٧٠. قد يكون للدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها تأثير جوهري على القوائم المالية، مما قد يتطلب الإفصاح أو المحاسبة عنها في القوائم المالية.

١٨٠. بالإضافة إلى الإجراءات المحددة في الفقرة ٩، تشمل الإجراءات الأخرى الملائمة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المراجع في الدراية بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

١٩٠. إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بغرض تحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، قد توفر أيضاً

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٥٣٠

^٧ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٣

^٨ معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

أدلة مراجعة بشأن اعتبارات أخرى ذات صلة، مثل التقويم أو القياس المتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات. ويحدد معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)^٩ متطلبات ويقدم إرشادات ذات صلة بمراجعة المراجع للدعاوى القضائية والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات متعلقة بها في القوائم المالية.

الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة ٩(ج))

٢٠أ. تبعاً للظروف، قد يقرر المراجع أنه من المناسب التحقق من الوثائق المصدرة ذات الصلة، مثل فواتير المصروفات القضائية، كجزء من اطلاع المراجع على حسابات المصروفات القضائية.

الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

٢١أ. يساعد الاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوى القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليفها، معقولة.

٢٢أ. قد يسعى المراجع في بعض الحالات، ومن خلال خطاب استفسار عام، إلى الاتصال بشكل مباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ولهذا الغرض، يطلب خطاب الاستفسار العام من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يقوم بإبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية أو المطالبات التي يكون على علم بها، وأيضاً بتقييم نتيجة تلك الدعاوى القضائية والمطالبات، وتقدير للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف.

٢٣أ. إذا كان من غير المرجح أن يرد المستشار القانوني الخارجي بشكل مناسب على خطاب الاستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الجهة المهنية التي ينتهي إليها المستشار القانوني تحظر الرد على مثل هذا الخطاب، فقد يسعى المراجع للاتصال المباشر من خلال خطاب استفسار خاص. ولهذا الغرض، يتضمن خطاب الاستفسار الخاص ما يلي:

(أ) قائمة بالدعاوى القضائية والمطالبات؛

(ب) حيثما يكون ذلك متاحاً، تقييم الإدارة لنتيجة كل من الدعاوى القضائية أو المطالبات التي تم تحديدها، وتقديرها للأثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف؛

(ج) طلب بأن يقوم المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالمصادقة على مدى معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد المراجع بالمزيد من المعلومات إذا وجد المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

٢٤أ. في ظروف معينة، قد يقرر المراجع أيضاً أنه من الضروري الاجتماع مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة لمناقشة النتائج المحتملة للدعاوى القضائية أو المطالبات. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

• يحدد المراجع أن الأمر يمثل خطراً مهماً.

• يكون الأمر معقداً.

• يوجد خلاف بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

وعادةً، تتطلب تلك الاجتماعات إذناً من الإدارة وتُعقد بحضور ممثل عن الإدارة.

٢٥أ. وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)،^{١٠} فإن المراجع مطالب بأن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة بشأن وضع الدعاوى القضائية والمطالبات حتى تاريخ تقرير المراجع عن طريق الاستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الأمور ذات الصلة. وفي مواقف أخرى مشابهة، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على معلومات مُحدَّثة من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

المعلومات القطاعية (راجع: الفقرة ١٣)

٢٦أ. تبعاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد تكون المنشأة مطالبة أو مسموح لها بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في القوائم المالية. وتكون مسؤولية

^٩ معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٩

المراجع فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها مرتبطة بالقوائم المالية ككل. وبالتالي، لا يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التي ستكون ضرورية لإبداء رأي في المعلومات القطاعية المقدمة بشكل مستقل.

فهم الطرق المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣(أ))

٢٧. تبعاً للظروف، من أمثلة الأمور التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم للطرق التي تستخدمها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الطرق إلى إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق ما يلي:

- المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال أرباح التشغيل كنسبة مئوية من المبيعات.
- تخصيص الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- الاتساق مع الفترات السابقة، وكفاية الإفصاحات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥.٥): المصادقات الخارجية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥.٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥.٥)

المصادقات الخارجية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٣-٢	 إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة
٤	 تاريخ السريان
٥	 الهدف
٦	 التعريفات

المتطلبات

٧	 إجراءات المصادقة الخارجية
٩-٨	 رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة
١٤-١٠	 نتائج إجراءات المصادقة الخارجية
١٥	 المصادقات السلبية
١٦	 تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٧أ-١أ	 إجراءات المصادقة الخارجية
١٠أ-٨أ	 رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة
٢٢أ-١١أ	 نتائج إجراءات المصادقة الخارجية
٢٣أ	 المصادقات السلبية
٢٥أ-٢٤أ	 تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥.٥) "المصادقات الخارجية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠.٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)^١ ومعيار المراجعة (٥٠٠)^٢. ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار المراجعة (٥٠١)^٣.

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

٢. يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.^٤ ويتضمن ذلك المعيار أيضاً التعميمات الآتية المنطبقة على أدلة المراجعة:^٥
 - تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
 - تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال.
 - تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك.

وبناءً عليه، وتبعاً لظروف المراجعة، فإن أدلة المراجعة التي تكون في صورة مصادقات خارجية، والتي يحصل عليها المراجع مباشرةً من الأطراف القائمة بالمصادقة، يُمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة المُعدّة داخلياً بواسطة المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.
٣. تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:
 - يناقش معيار المراجعة (٣٣٠) مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات.^٦ وإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها. ويتطلب المعيار من المراجع أيضاً أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس.^٧
 - يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.^٨ وفي سبيل ذلك، يمكن أن يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة أو بالحصول على أدلة أكثر ملائمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، أو بكلا الأمرين. فعلى سبيل المثال، قد يعطي المراجع مزيداً من الاهتمام بالحصول على أدلة من أطراف ثالثة مباشرة، أو الحصول على أدلة مُؤيِّدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير أيضاً معيار المراجعة (٣٣٠) إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية قد تساعد المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وهي الأدلة التي يحتاج إليها المراجع للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.^٩

^١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

^٢ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

^٣ معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

^٤ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٩١

^٥ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٣٥٨

^٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥ و ٦

^٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٨ و ١٩

^٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

^٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥٥٨

- يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أن المراجع قد يُصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات.^{١٠}
- يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، قد ترفع من مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإفادات التي أعدتها الإدارة.^{١١}

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
- (أ) المصادقة الخارجية: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
 - (ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
 - (ج) طلب المصادقة السلبية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.
 - (د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.
 - (هـ) الاستثناء: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

٧. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المراجع أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك:
- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ (راجع: الفقرة ١١)
 - (ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة ٢١)
 - (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أنها مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ (راجع: الفقرات ٣١-٦١)
 - (د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة عند الاقتضاء، إلى الطرف القائم بالمصادقة. (راجع: الفقرة ٧١)

^{١٠} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٨

^{١١} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرتان ١٢١ و١٣١

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

٨. 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؛ (راجع: الفقرة ٨)

(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؛ (راجع: الفقرة ٩)

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة ١٠)

٩. إذا خلص 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 بالمالكين بالحوكمة وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٠).^{١٢} ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).^{١٣}

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

١٠. إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب المصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. (راجع: الفقرات ١١-١٦)

١١. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يُمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهرية ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ١٧)

عدم الرد

١٢. في حالة عدم الرد، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرتين ١٨٨، ١٩٠)

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

١٣. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن توفر أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع. وفي حالة عدم حصول المراجع على تلك المصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة ٢٠٠)

الاستثناءات

١٤. يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تُعد مؤشراً على وجود تحريفات. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٠)

المصادقات السلبية

١٥. توفر المصادقات السلبية أدلة مراجعة أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وبالتالي، يجب ألا يستخدم المراجع طلبات المصادقات السلبية كإجراء مراجعة أساس وحيد لمواجهة خطر التحريف الجوهرية المُقيّم على مستوى الإقرارات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة ٢٣)

(أ) أن يكون المراجع قد قيّم خطر التحريف الجوهرية عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالإقرار؛

^{١٢} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمالكين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

^{١٣} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(ب) أن يشتمل مجتمع عينة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو المعاملات أو الحالات الصغيرة المتجانسة؛

(ج) أن يكون معدل الاستثناء المتوقع منخفضاً جداً؛

(د) ألا يكون المراجع على علم بوجود ظروف أو أحوال قد تتسبب في تجاهل مستلمي طلبات المصادقة السلبية لتلك الطلبات.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٦. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية. (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها (راجع: الفقرة ٧(أ))

١٨. يتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية عادةً لطلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات وعناصرها، أو للمصادقة على مثل هذه المعلومات. وقد يتم استخدامها أيضاً للمصادقة على شروط اتفاقيات، أو عقود، أو معاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو للمصادقة على عدم وجود ظروف معينة، مثل "الاتفاقات الجانبية".

اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة (راجع: الفقرة ٧(ب))

٢١. توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف يعتقد المراجع أن لديه معرفة بشأن المعلومات التي سيتم المصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، قد يكون مسؤول ما في مؤسسة مالية لديه معرفة بالمعاملات أو الترتيبات المطلوب المصادقة عليها، هو أكثر شخص مناسب في تلك المؤسسة المالية لطلب المصادقة منه.

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ٧(ج))

٣١. قد يؤثر تصميم طلب المصادقة بشكل مباشر على معدل الردود على المصادقة، وعلى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الردود وطبيعتها.

٤١. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:

- الإقرارات التي يتم تناولها.
- مخاطر التحريف الجوهرية المحددة التي تم التعرف عليها، بما في ذلك مخاطر الغش.
- تنسيق وعرض طلب المصادقة.
- الخبرة السابقة في المراجعة أو ارتباطات مشابهة.
- طريقة الاتصال (على سبيل المثال، في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى).
- تصريح الإدارة أو تشجيعها للأطراف القائمة بالمصادقة للرد على المراجع. فقد لا تحبذ هذه الأطراف أن ترد إلا على طلب المصادقة الذي يحتوي على تصريح من الإدارة.
- قدرة الطرف المقصود بالقائمة بالمصادقة على المصادقة على المعلومات المطلوبة أو توفيرها (على سبيل المثال، مبلغ فاتورة منفصلة في مقابل مجموع الرصيد).

٥٠. يلتبس طلب المصادقة الخارجية الإيجابية من الطرف القائم بالمصادقة الرد على المراجع في جميع الحالات، سواءً عن طريق الإشارة إلى موافقة الطرف القائم بالمصادقة على المعلومات المقدمة، أو عن طريق مطالبة الطرف القائم بالمصادقة بتقديم معلومات. ويُتوقع عادةً أن يوفر الرد على طلب المصادقة أدلة مراجعة يُمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يوجد خطر يتمثل في قيام الطرف القائم بالمصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن للمراجع تخفيض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو المعلومات الأخرى) في طلب المصادقة وتطلب من الطرف القائم بالمصادقة ذكر المبلغ أو تقديم المعلومات الأخرى. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام هذا النوع من طلبات المصادقات "ذات الفراغات" قد يؤدي إلى انخفاض معدلات الردود بسبب الجهد الإضافي المطلوب من الأطراف القائمة بالمصادقة.

٦٠. يتضمن تحديد أن الطلبات قد تمت عنونها بشكل سليم اختبار صحة بعض أو كل العناوين المذكورة على طلبات المصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ٧(د))

٧٠. قد يرسل المراجع طلب مصادقة إضافي في حالة عدم استلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، قد يرسل المراجع، بعد إعادة التحقق من صحة العنوان الأصلي، طلباً إضافياً أو طلباً للمتابعة.

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

مدى معقولية رفض الإدارة (راجع: الفقرة ٨(أ))

٨٠. يُعد رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة قيداً على أدلة المراجعة التي قد يرغب المراجع في الحصول عليها. ولهذا يتطلب الأمر من المراجع الاستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن بين الأسباب الشائعة التي يتم ذكرها وجود نزاع قانوني أو مفاوضات قائمة مع الطرف المقصود المطلوب منه المصادقة، قد تتأثر نتائجها بطلب المصادقة في وقت غير مناسب. ويتطلب الأمر من المراجع البحث عن أدلة مراجعة فيما يتعلق بصحة أسباب الرفض ومدى معقوليتها، نظراً للخطر المتمثل في أن الإدارة ربما تحاول منع المراجع من الوصول إلى أدلة المراجعة التي قد تكشف غشاً أو خطأ.

الآثار المترتبة التي تلحق بتقييم مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٨(ب))

٩٠. قد يستنتج المراجع من التقييم الوارد في الفقرة ٨(ب) أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{١٤} فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).^{١٥}

إجراءات المراجعة البديلة (راجع: الفقرة ٨(ج))

١٠٠. قد تكون إجراءات المراجعة البديلة التي يتم تنفيذها مماثلة لتلك المناسبة لعدم الرد والمبينة في الفقرتين ١٨ و ١٩ من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات في الحسبان أيضاً نتائج التقييم الذي يقوم به المراجع والمشار إليه في الفقرة ٨(ب) من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ١٠)

١١٠. يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها.^{١٦} وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض النظر عما إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل المراجع بصورة غير مباشرة؛ أو

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ٣٧

^{١٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

^{١٦} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٣٥أ

- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

١٢أ. تنطوي الردود المستلمة إلكترونياً، على سبيل المثال بالفاكس أو البريد الإلكتروني، على مخاطر تتعلق بإمكانية الاعتماد عليها، لأنه قد يكون من الصعب إثبات مصدر الرد وسلطة الطرف المستجيب، وقد يكون من الصعب اكتشاف التغييرات. ويمكن للمراجع والطرف المستجيب اتباع آلية تخلق بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً والتخفيف من هذه المخاطر. وإذا كان المراجع مطمئناً إلى أمن الآلية ومراقبتها على نحو سليم، فمن شأن ذلك أن يعزز من إمكانية الاعتماد على الردود المستلمة من خلالها. وقد تتضمن آلية المصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية مُرسل المعلومات في صورة إلكترونية، على سبيل المثال، من خلال استخدام التشفير، والتوقيعات الرقمية الإلكترونية، وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

١٣أ. إذا استخدم الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلبات المصادقة، فيمكن للمراجع تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المتمثلة فيما يلي:

(أ) احتمال ألا يكون الرد مرسلًا من المصدر السليم؛

(ب) احتمال ألا يكون الطرف المستجيب مصرحاً له بالرد؛

(ج) احتمال أن تتعرض عملية إرسال الرد لما يمس سلامتها.

١٤أ. يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يحدد المراجع ما إذا كان سيقوم بتعديل أو إضافة إجراءات لإزالة الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.^{١٧} ويمكن للمراجع أن يختار التحقق من مصدر ومحتوى الرد على طلب المصادقة عن طريق الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم الطرف القائم بالمصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، يمكن للمراجع الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة هاتفياً لتحديد ما إذا كان هذا الطرف هو من قام فعلاً بإرسال الرد. وعند إرسال الرد إلى المراجع بطريق غير مباشر (على سبيل المثال، لأن الطرف القائم بالمصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من المراجع)، فيمكن للمراجع أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة أن يرد عليه كتابياً بصورة مباشرة.

١٥أ. لا يستوفي الرد الشفهي على طلب المصادقة، في حد ذاته، شروط تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً كتابياً مباشراً على المراجع. ومع ذلك، وبمجرد الحصول على رد شفهي على طلب المصادقة، يمكن للمراجع، وتبعاً للظروف، أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة الرد عليه بشكل كتابي ومباشر. وفي حالة عدم استلام أي رد من ذلك القبيل، فوفقاً للفقرة ١٢، يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

١٦أ. قد يحتوي الرد على طلب المصادقة لغة تقييدية فيما يتعلق باستخدامه. ومثل تلك التقييدات لا تبطل بالضرورة إمكانية الاعتماد على الرد كدليل مراجعة.

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

١٧أ. عندما يستنتج المراجع أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{١٨} فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).^{١٩}

عدم الرد (راجع: الفقرة ١٢)

١٨أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة البديلة التي قد ينفذها المراجع:

- لأرصدة الحسابات مستحقة التحصيل: التحقق من مقبوضات نقدية معينة لاحقة، ووثائق الشحن، والمبيعات التي تتم بالقرب من نهاية الفترة.

^{١٧} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

^{١٨} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

^{١٩} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

- لأرصدة الحسابات مستحقة السداد: التحقق من النفقات النقدية اللاحقة، أو المراسلات المستلمة من أطراف ثالثة، والسجلات الأخرى، مثل أوراق السلع المستلمة.

١٩أ. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والإقرار المعني. وقد يشير عدم الرد على طلب المصادقة إلى خطر تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في خطر التحريف الجوهري المُقيّم على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض عدد الردود على طلبات المصادقة عمّا هو متوقع، أو ارتفاعها عمّا هو متوقع، إلى وجود أحد عوامل خطر الغش التي لم يتم التعرف عليها من قبل والتي يتعين تقويمها وفقاً لمعييار المراجعة (٢٤٠).^{٢١}

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ١٣)

٢٠أ. في ظروف معينة، قد يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهري تم تقييمه على مستوى الإقرارات، من الضروري الرد على طلب خاص به للمصادقة الإيجابية من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين تلك الظروف الحالات الآتية:

- عندما لا تكون المعلومات اللازمة لتأييد إقرار (إقرارات) الإدارة متاحة إلا من مصدر خارج المنشأة.
- عندما تمنع عوامل خطر غش معينة المراجع من الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من المنشأة، مثل خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، أو خطر التواطؤ الذي قد يتورط فيه موظف (موظفون) و/أو الإدارة.

الاستثناءات (راجع: الفقرة ١٤)

٢١أ. قد تشير الاستثناءات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريفات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحريف معين، يتعين على المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٢٤٠) تقويم ما إذا كان هذا التحريف يُعد مؤشراً على حدوث غش.^{٢٢} وقد توفر الاستثناءات إرشادات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاستثناءات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية التقرير المالي.

٢٢أ. لا تمثل بعض الاستثناءات تحريفات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنتج المراجع أن الاختلافات في الردود على طلبات المصادقة كانت بسبب التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

المصادقات السلبية (راجع: الفقرة ١٥)

٢٣أ. لا يدل عدم استلام رد على طلب المصادقة السلبية بشكل صريح على استلام الطرف المقصود لطلب المصادقة أو على التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وبناءً عليه، فإن عدم رد الطرف المطلوب منه المصادقة على طلب المصادقة السلبية يوفر أدلة مراجعة أقل إقناعاً بكثير من الرد على طلب المصادقة الإيجابية. والأكثر احتمالاً أيضاً هو أن الأطراف القائمة بالمصادقة قد ترد للإشارة إلى عدم موافقتها على طلب المصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب المصادقة في صالحها، وتقل احتمالية ردهم في غير ذلك. فعلى سبيل المثال، تزيد احتمالية رد أصحاب حسابات الودائع البنكية إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة في طلب المصادقة بأقل مما هي عليه، وتقل احتمالية ردهم إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب أكبر مما هو عليه في الواقع. ولذلك، فإن إرسال طلبات المصادقة السلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية قد يكون إجراءً مفيداً عند النظر فيما إذا كانت تلك الأرصدة مدونة بأقل من قيمتها الحقيقية، ولكن من غير المرجح أن يكون فعالاً إذا كان المراجع يسعى للحصول على أدلة تتعلق بالمبالغة في قيمة تلك الأرصدة.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة ١٦)

٢٤أ. عند تقويم نتائج طلبات المصادقة الخارجية الفردية، يمكن أن يصنف المراجع هذه النتائج كالتالي:

- (أ) رد من قبل الطرف القائم بالمصادقة المناسب يشير فيه إلى موافقته على المعلومات الواردة في طلب المصادقة، أو يقدم فيه المعلومات المطلوبة بدون استثناء؛ أو

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

^{٢١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

(ب) رد لا يمكن الاعتماد عليه؛ أو

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى استثناء.

أ٢٥. إن تقويم المراجع، عندما يتم أخذه في الحسبان مع إجراءات المراجعة الأخرى التي ربما يكون المراجع قد قام بتنفيذها، قد يساعده في استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو ما إذا كانت الحاجة تتطلب الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).^{٢٣}

^{٢٣} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٦ و ٢٧

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٥١٠): ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥١٠)

ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٢	 تاريخ السريان
٣	 الهدف
٤	 التعريفات

المتطلبات

٩-٥	 إجراءات المراجعة
١٣-١٠	 استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٧أ-١أ	 إجراءات المراجعة
٩أ-٨أ	 استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الملحق: مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط المراجعة لأول مرة. فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات. وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٧١٠).^١ ويتضمن معيار المراجعة (٣٠٠)^٢ متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تُنفذ قبل البدء في ارتباط مراجعة لأول مرة.

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية؛
- 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.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) ارتباط مراجعة لأول مرة: هو ارتباط إما أنه:

(١) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

(٢) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.

(ب) الأرصدة الافتتاحية: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً تتطلب إفصاحاً بأنها موجودة في بداية الفترة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.

(ج) المراجع السابق: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

الأرصدة الافتتاحية

٥. يجب على المراجع قراءة القوائم المالية الأحدث، إن وجدت، وتقرير المراجع السابق عليها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

^١ معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

^٢ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

٦. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرتين ١١، ٢١)

(أ) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها إلى الفترة الحالية بشكل صحيح، أو عند الاقتضاء، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

(ج) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (راجع: الفقرات ٣١-٧١)

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

(٢) تقويم 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.

٧. في حالة حصول المراجع على أدلة مراجعة بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية. وإذا خُصّص المراجع إلى وجود مثل هذه التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بهذه التحريفات وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).^٣

اتساق السياسات المحاسبية

٨. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها في القوائم المالية للفترة الحالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات ذات الصلة في تقرير المراجع السابق

٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على المراجع تقويم تأثير الأمر الذي نشأ عنه التعديل عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية. وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^٤

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية

١٠. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^٥ (راجع: الفقرة ٨)

١١. إذا استنتج المراجع أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن تأثير هذا التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

^٣ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ٨ و ١٢

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٥ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

اتساق السياسات المحاسبية

١٢. إذا استنتج المراجع أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) ثمة تغيير في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،

فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥).

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق

١٣. إذا تضمن رأي المراجع السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وجوهرياً للقوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على المراجع أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥) ومعييار المراجعة (٧١٠). (راجع: الفقرة ٩١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٦)

١١. قد توجد في القطاع العام قيود نظامية أو تنظيمية بشأن المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المراجع الحالي من مراجع سابق. فعلى سبيل المثال، في حالة خصخصة منشأة قطاع عام تمت مراجعتها سابقاً من قبل مراجع معين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع العمومي أو شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي)، فإن مدى الوصول إلى أوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يمكن أن يقدمها المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية للمراجع المعين حديثاً في القطاع الخاص قد يكون مقيداً بأنظمة أو لوائح الخصوصية أو السرية. وفي المواقف التي تُفرض فيها قيود على مثل هذه الاتصالات، فقد يكون من اللازم الحصول على أدلة المراجعة من خلال وسائل أخرى، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير ذلك على رأي المراجع.

٢١. في حالة إسناد المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية عملية مراجعة منشأة قطاع عام إلى مكتب مراجعة في القطاع الخاص، وقام المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية بتعيين مكتب مراجعة بخلاف المكتب الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة السابقة، فلا يُعد ذلك عادةً تغييراً في المراجعين بالنسبة للمراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية. ومع ذلك، واعتماداً على طبيعة ترتيبات الإسناد، قد يُعد ارتباط المراجعة ارتباطاً مراجعة لأول مرة من منظور مراجع القطاع الخاص للوفاء بمسؤوليات المراجع، وبناءً عليه ينطبق هذا المعيار.

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ٦ ج)

٣١. تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية على أمور مثل:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات ومخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها؛ وإن كانت كذلك، ما إذا كان رأي المراجع السابق مُعدلاً.

٤٠. في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراجع سابق، فقد يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية عن طريق الاطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. ويتأثر ما إذا كان مثل هذا الاطلاع يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالكفاءة المهنية للمراجع السابق واستقلاله.

٥٠. توفر المتطلبات المهنية والمسلكية ذات الصلة توجيهات لاتصالات المراجع الحالي بالمراجع السابق.

٦٠. فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، سيوفر تحصيل الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة التحصيل، أو سداد الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة السداد خلال الفترة الحالية، بعض أدلة المراجعة بشأن وجودها، وحقوقها وواجباتها، واكتمالها وتقويمها في بداية الفترة. أما في حالة المخزون، فإن إجراءات المراجعة للفترة الحالية المطبقة على الرصيد الختامي للمخزون تقدم أدلة مراجعة محدودة فيما يتعلق بالمخزون الموجود في بداية الفترة. ولهذا، قد يكون من الضروري تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، وقد يوفر واحد أو أكثر مما يلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة:

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته بكميات المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم بنود المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة على مجمل الربح والفصل الزمني للمعاملات.

٧٠. بالنسبة للأصول والالتزامات غير المتداولة، مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات والديون طويلة الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة عن طريق التحقق من السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يكون بمقدور المراجع الحصول على بعض أدلة المراجعة بشأن الأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الديون طويلة الأجل والاستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يلزم المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ١٠)

٨٠. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إجراء تعديل على رأي المراجع في القوائم المالية، ونوع الرأي المناسب في ظل الظروف القائمة، ومحتوى تقرير المراجع عند تعديل رأي المراجع. وقد يؤدي عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية إلى أحد التعديلات الآتية على الرأي في تقرير المراجع:

- إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة؛ أو
- إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، حسبما يكون مناسباً، فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، ما لم يمنع ذلك نظام أو لائحة.

ويتضمن الملحق أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين.

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق (راجع: الفقرة ١٣)

٩٠. في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي المراجع السابق جوهرياً وذاً صلة بالرأي في القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيد على النطاق في الفترة السابقة، ولكن الأمر الذي نشأ عنه القيد قد تم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(راجع: الفقرة ٨١)

مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ملحوظة: خلال هذين المثالين التوضيحيان لتقارير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)، وحلّ قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

المثال التوضيحي (١):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)٦ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(١)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(ب) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).^٧
- لم يلاحظ المراجع الجرد الفعلي للمخزون في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.
- تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.^٨
- تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.
- تم افتراض أن الأنظمة والوائح تمنع المراجع من إبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(ج)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهرية فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠).^٩
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١)،^{١٠} ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أولوائح تمنع المراجع

^٦ معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

(أ) المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

(ب) يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^٧ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

^٨ إذا اعتُبرت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

(ج) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

^٩ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.

- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١١}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠١١، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق ببيع السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(١) ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق^(٢) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠١١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

^{١١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

(أ) معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيّاً من متطلبات تلك المعايير.

(ب) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات".

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٢}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)^{١٣} - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٢} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٣} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يلاحظ المراجع جرد المخزون الفعلي في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.
- تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.^{١٤}
- تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.
- يُعد الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، وغير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٥}

الآراء

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

^{١٤} إذا اعتُبرت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

^{١٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

في رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن قائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية المرفقتين تعرضان بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطيان صورة حقيقية وعادلة ل) الأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

الرأي في المركز المالي

في رأينا، فإن قائمة المركز المالي تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠١٠، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق ببيع السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا غير المعدل في المركز المالي، ورأينا المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠١١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٦}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٢٠): الإجراءات التحليلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٢٠)

الإجراءات التحليلية

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	تاريخ السريان
٣	الأهداف
٤	تعريف
	المتطلبات
٥	الإجراءات التحليلية الأساس
٦	الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام
٧	التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣أ-١أ	تعريف الإجراءات التحليلية
١٦أ-٤أ	الإجراءات التحليلية الأساس
١٩أ-١٧أ	الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام
٢١أ-٢٠أ	التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس"). ويتناول أيضاً مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة التي تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على متطلبات وإرشادات بشأن طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهما المتنفذة استجابة للمخاطر المقيّمة؛ وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساس^٢.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس؛
- (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.

تعريف

٤. لأغراض معايير المراجعة، يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (راجع: الفقرة ١١-٣١)

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الأساس

٥. عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواءً بمفردها أو مقترنة باختبارات للتفاصيل، كإجراءات أساس وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)^٣، يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين ٤٤، ٥٤)

- (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساس المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛ (راجع: الفقرات ٦١-١١)
- (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؛ (راجع: الفقرات ١٢١-١٤١)
- (ج) وضع توقع للنسب أو المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد أي تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري؛ (راجع: الفقرة ١٥٤)
- (د) تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقاً لمتطلبات الفقرة ٧. (راجع: الفقرة ١٦٤)

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٤ (ب)

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"، الفقرتان ٦ و١٨

^٣ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعد عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

٧. إذا حددت الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المراجع التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:
- (أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة؛
- (ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرتين ٢٠١، ٢١١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٤)

- ١أ. تتضمن الإجراءات التحليلية النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي، على سبيل المثال:
- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
 - النتائج المرتقبة للمنشأة، كالموازنات أو التنبؤات، أو توقعات المراجع، مثل تقدير الاستهلاك.
 - معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة، أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.
- ٢أ. تتضمن الإجراءات التحليلية أيضاً النظر، على سبيل المثال، في العلاقات بين:
- عناصر المعلومات المالية التي يُتوقع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به بناءً على التجارب السابقة للمنشأة، مثل النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي.
 - المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.
- ٣أ. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية.

الإجراءات التحليلية الأساس (راجع: الفقرة ٥)

- ٤أ. قد تتمثل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على مستوى الإقرارات في اختبارات التفاصيل، أو الإجراءات التحليلية الأساس، أو مزيج من كليهما. ويتوقف القرار المتعلق بتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم استخدام الإجراءات التحليلية الأساس، على حكم المراجع بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر المراجعة على مستوى الإقرارات إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
- ٥أ. قد يستفسر المراجع من الإدارة عن توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية الأساس وإمكانية الاعتماد عليها، ونتائج أي إجراءات تحليلية من ذلك القبيل نفذتها المنشأة. وقد يكون من الفعال استخدام البيانات التحليلية التي أعدها الإدارة، شريطة أن يكون المراجع مطمئناً إلى أن تلك البيانات مُعدّة بشكل سليم.

مدى مناسبة إجراءات تحليلية محددة للإقرارات قيد النظر (راجع: الفقرة ٥(أ))

٦أ. 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.

٧أ. في بعض الحالات، قد يكون استخدام نموذج تنبؤي ما حتى وإن كان غير متطور فعالاً كإجراء تحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراجع أن يستخدم هذه البيانات في تقدير مجموع تكاليف الأجور للفترة بدرجة عالية من الدقة، ومن ثم توفير أدلة مراجعة ليندب مهم في القوائم المالية، وتقليل الحاجة لتطبيق اختبارات التفاصيل على الأجور. ويمكن في الغالب استخدام النسب التجارية المتعارف عليها على نطاق واسع (مثل هوامش الربح لمختلف أنواع منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فعال في الإجراءات التحليلية الأساس لتوفير أدلة لدعم معقولة المبالغ المسجلة.

٨أ. تُوفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكيد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توفر الإجراءات التحليلية التي تشمل على توقع مجموع الدخل من تأجير مبنى مقسم إلى شقق، مع الأخذ في الحسبان أسعار الإيجار وعدد الشقق ومعدلات الشغور، أدلة مقنعة وقد تزيل الحاجة إلى إجراء المزيد من التحقق عن طريق اختبارات التفاصيل، شريطة التحقق بشكل مناسب من صحة العناصر. وفي المقابل، قد يوفر إجراء احتساب النسب المئوية لهوامش الربح الإجمالي والمقارنة فيما بينها كوسيلة للتأكد من رقم الإيراد أدلة أقل إقناعاً، ولكنه قد يوفر تأييداً مفيداً في حالة استخدامه مع إجراءات مراجعة أخرى.

٩أ. يتأثر تحديد مدى مناسبة كل إجراء معين من الإجراءات التحليلية الأساس بطبيعة الإقرار وتقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة على معالجة أوامر البيع قاصرة، فقد يعتمد المراجع بصورة أكبر على اختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية الأساس من أجل الإقرارات المتعلقة بالمبالغ مستحقة التحصيل.

١٠أ. قد يُنظر أيضاً إلى إجراءات تحليلية أساس معينة على أنها مناسبة عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على نفس الإقرار. فعلى سبيل المثال، عند حصول المراجع على أدلة مراجعة عن إقرار يتعلق بتقويم أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يطبق المراجع الإجراءات التحليلية على تقادم حسابات العملاء إضافة إلى تنفيذ اختبارات التفاصيل على المقبوضات النقدية اللاحقة لتحديد إمكانية تحصيل المبالغ مستحقة التحصيل.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١١أ. إن العلاقات بين بنود القوائم المالية الفردية التي عادةً ما تؤخذ في الحسبان عند مراجعة المنشآت التجارية، قد لا تكون دائماً وثيقة الصلة في مراجعة المنشآت الحكومية أو المنشآت الأخرى غير التجارية في القطاع العام؛ فعلى سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة محدودة بين الإيرادات والمصروفات. وإضافة لذلك، ونظراً لأن المصروفات المتعلقة بحياسة الأصول قد لا تكون مرسمة، فقد لا تكون هناك علاقة على سبيل المثال بين المصروفات المتعلقة بالمخزون والأصول الثابتة ومبلغ تلك الأصول المذكور في القوائم المالية. وأيضاً، قد لا تتوفر بيانات أو إحصائيات صناعية لأغراض المقارنة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك علاقات أخرى ملائمة، على سبيل المثال، التباينات في التكلفة لكل كيلو متر من إنشاء طريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة بالمركبات المستبعدة لقدمها.

إمكانية الاعتماد على البيانات (راجع: الفقرة ٥(ب))

١٢أ. تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات. وبناءً عليه، يعد ما يلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:

(أ) مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛^٤

^٤ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٣٥

- (ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛
- (ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة. ومثال ذلك، ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛
- (د) أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

- ١٣أ. قد يأخذ المراجع في الحسبان اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراجع في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس استجابة للمخاطر المقيّمة. وعندما تكون تلك الأدوات فعالة، يتولد لدى المراجع عادةً ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن في الغالب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى. فعلى سبيل المثال، عند تحديد أدوات رقابة على معالجة فواتير المبيعات، يمكن أن تضع المنشأة أيضاً أدوات رقابة على تسجيل مبيعات الوحدات. وفي هذه الظروف، قد يختبر المراجع الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على تسجيل مبيعات الوحدات بالتزامن مع اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة فواتير المبيعات. وفي حالات أخرى، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبارات المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٥٠٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها على المعلومات التي سيتم استخدامها للقيام بالإجراءات التحليلية الأساس.^٥
- ١٤أ. تُعد الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرات ١٢أ (أ)-١٢أ (د) ذات صلة بغض النظر عما إذا كان المراجع سيقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس على القوائم المالية للمنشأة في نهاية الفترة، أو في تاريخ أولي ويخطط لتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس للفترة المتبقية. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.^٦

تقويم ما إذا كان التوقع دقيق بشكل كافٍ (راجع: الفقرة ٥ (ج))

- ١٥أ. فيما يلي أمثلة للأمور ذات الصلة بتقويم المراجع لإمكانية وضع توقع دقيق بما يكفي لتحديد أي تحريف قد يتسبب عند اقتترانه بغيره في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري:

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يتوقع المراجع أن يكون الاتساق عند مقارنة هوامش الربح الكلية من فترة لأخرى أكبر منه عند مقارنة المصروفات التقديرية، مثل مصروفات البحوث أو الدعاية.
- درجة تفصيل المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الأساس أكثر فاعلية عند تطبيقها على معلومات مالية تتعلق بأقسام فردية معنية بعملية ما أو على القوائم المالية لمكونات منشأة متنوعة الأنشطة، عما لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.
- مدى توفر كل من المعلومات المالية وغير المالية. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المالية، مثل الموازنات أو التنبؤات، والمعلومات غير المالية، مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة، متوفرة لتصميم الإجراءات التحليلية الأساس. وفي حالة توفر المعلومات، فقد يأخذ المراجع في حسبانها أيضاً إمكانية الاعتماد على المعلومات حسبما تمت مناقشته في الفقرتين ١٢أ و١٣أ أعلاه.

مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة (راجع: الفقرة ٥ (د))

- ١٦أ. يتأثر تحديد المراجع للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية^٧ والاتساق مع مستوى التأكيد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقتترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم

^٥ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١٠.

^٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٢ و٢٣.

^٧ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ١٤أ.

المراجع للخطر.^٨ وبناءً عليه، فكلما زاد الخطر المقيّم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المنشود من الأدلة المقنعة.^٩

الإجراءات التحليلية التي تساعد عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٦)

أ١٧. تهدف الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المصممة والمنفذة وفقاً للفقرة ٦ إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية. وهذا يساعد المراجع في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

أ١٨. قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن يقوم المراجع بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.^{١٠}

أ١٩. قد تكون الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً للفقرة ٦ مماثلة لتلك التي سيتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر.

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٧)

أ٢٠. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة بردود الإدارة عن طريق تقويم تلك الردود مع الأخذ في الحسبان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال سير المراجعة.

أ٢١. قد تنشأ الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير، أو عندما يُعد التفسير، إلى جانب أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق برد الإدارة، غير كافٍ.

^٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

^٩ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٩أ

^{١٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٣٠)

العينات في المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١	نطاق هذا المعيار
٣	تاريخ السريان
٤	الهدف
٥	التعريفات

المتطلبات

٨-٦	تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها
١١-٩	تنفيذ إجراءات المراجعة
١٣-١٢	طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها
١٤	تعميم التحريفات
١٥	تقويم نتائج عينات المراجعة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٣أ-١أ	التعريفات
١٣أ-٤أ	تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها
١٦أ-١٤أ	تنفيذ إجراءات المراجعة
١٧أ	طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها
٢٠أ-١٨أ	تعميم التحريفات
٢٣أ-٢١أ	تقويم نتائج عينات المراجعة

الملحق الأول: التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

الملحق الثاني: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

الملحق الثالث: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

الملحق الرابع: طرق اختيار العينة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.
٢. يُعد هذا المعيار مكماً لمعيار المراجعة (٥٠٠)،^١ الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. يتمثل هدف المراجع، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات بشأن المجتمع الذي أُختيرت منه العينة.

التعريفات

٥. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) 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.
 - (ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
 - (ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبينة على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
 - (١) 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.
 - (٢) 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.
 - (د) خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة ١١)
 - (هـ) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.
 - (و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة ٢٤)
 - (ز) الاختيار الإحصائي للعينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
 - (١) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛

^١ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

- (٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.
- ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (١) و(٢) اختياراً غير إحصائي للعينة.
- (ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).
- (ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة ٣٢)
- (ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

٦. عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات ٤١-٩١)
٧. يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع: الفقرتين ١٠٠، ١١١)
٨. يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختبارها. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣٢)

تنفيذ إجراءات المراجعة

٩. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.
١٠. إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة ١٤١)
١١. إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين ١٥١، ١٦١)

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

١٢. يجب على المراجع التحري عن طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات يتم تحديدها، وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ١٧١)
١٣. 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.

تعميم التحريفات

١٤. فيما يخص اختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات ١٨١-٢٠١)

تقويم نتائج عينات المراجعة

١٥. يجب على المراجع تقويم:
- (أ) نتائج العينة: (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره. (راجع: الفقرة ٢٣١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع: الفقرة ٥(د))

١١. من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة وال فشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة/العينة (راجع: الفقرة ٥(و))

٢١. قد تكون وحدات العينة بنوداً مادية (على سبيل المثال، الشيكات المدونة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن تحمله (راجع: الفقرة ٥(ط)):

٣١. عند تصميم العينة، يحدد المراجع التحريف الذي يمكن تحمله من أجل مواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري ومن أجل توفير هامش لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ، حسب تعريفها في معيار المراجعة (٣٢٠)،^٢ على إجراء معين من إجراءات استخدام العينات. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغاً أقل.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود اختبارها

تصميم/العينة (راجع: الفقرة ٦)

٤١. يمكن استخدام العينات في المراجعة المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها، بشأن بعض خصائص البنود المختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين، استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة. ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إما باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

٥١. عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها المراجع في حسابه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٥٠٠)، فعند تطبيق مبدأ العينات في المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي تُسحب منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

٦١. تتضمن مراعاة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٦، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استُلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على مجموع رصيد الحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

^٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٩

٧١. عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري المراجع تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استناداً إلى فهمه لأدوات الرقابة أو بناءً على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعاً بشكل لا يمكن قبوله، يقرر المراجع عادةً عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري المراجع تقييماً للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعاً، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسباً لتنفيذ اختبارات التفاصيل.

٨١. عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.

٩١. إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم المراجع؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم العينة (راجع: الفقرة ٧)

١٠١. 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.

١١١. يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادةً لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع: الفقرة ٨)

١٢١. في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختبارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة هو توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه، فمن المهم أن يختار المراجع عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، عن طريق اختيار بنود للعينة تحظى بالخصائص النموذجية لمجتمع العينة.

١٣١. تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق في الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

١٤١. من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراءات على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع المراجع بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافاً، فعندئذٍ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.

١٥١. من أمثلة عدم قدرة المراجع على تطبيق إجراءات المراجعة المصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.

١٦١. من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة التحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع: الفقرة ١٢)

١٧١. عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ المراجع أن للعديد منها سمات مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المراجع تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متممة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع: الفقرة ١٤)

١٨. يتعين على المراجع تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافياً لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.
١٩. عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يُمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.
٢٠. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضاً معدل الانحراف المُعمّم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة (٣٣٠)^٣ إرشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

تقويم نتائج عينات المراجعة (راجع: الفقرة ١٥)

٢١. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي ارتفاع معدل انحراف العينة على نحو غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهرى المُقيّم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدي. 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.
٢٢. في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المُعمّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من المراجع للتحريف في مجتمع العينة. وعندما يتجاوز التحريف المُعمّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن تحمله، فإن العينة لن توفر أساساً معقولاً لاستخلاص استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره. وكلما كان التحريف المُعمّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن تحمله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن تحمله. وأيضاً، إذا كان التحريف المُعمّم أكبر من توقعات المراجع للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج المراجع وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن تحمله. ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان المراجع في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.
٢٣. إذا توصل المراجع إلى أن استخدام العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً لاستخلاص الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره، 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.

^٣ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة ١٧

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٨)

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي سُسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات للمراجع بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استناداً إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

١. يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام المراجع بإجراء تقسيم طبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة ذات خصائص مميزة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثمّ السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.
٢. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادةً تقسيم مجتمع العينة طبقياً حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تشتمل على أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقياً وفقاً لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقويم الحسابات مستحقة التحصيل، يمكن تقسيم الأرصدة طبقياً حسب أعمارها.
٣. لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن المراجع بحاجة لأن يأخذ في حسابه خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة ٩٠% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر المراجع التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم المراجع بتقويم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ ٩٠% من القيمة بشكل منفصل عن الـ ١٠% المتبقية (التي سُسخدمت بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير جوهريّة).
٤. في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المُعمّمة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على مجموع فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

٥. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يختار المراجع البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. زيادة الاعتماد على خطط اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم المراجع الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات توقّعاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوى جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات المراجع لأدوات الرقابة (ومن ثمّ، زاد حجم العينة).
٢. زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٣. زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون المراجع في وضع يمكنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراجعة المراجع لمعدل الانحراف المتوقع، فهم المراجع للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المنفّذة للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغيرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادةً ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلاً، في خطر التحريف الجوهرى المقيّم.
٤. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ١١٠)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى	زيادة	كلما ارتفع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهرى بالخطر الملازم وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يتم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يحتاج المراجع إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساس. وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٢. زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجبة لنفس الإقرار	نقصان	كلما زاد اعتماد المراجع على الإجراءات الأساس الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساس) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول، انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه من العينة، ومن ثم، يمكن أن يقل حجم العينة.
٣. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٤. زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراجعة المراجع لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساس الأخرى.

العامل	التأثير على حجم العينة	
٦. التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقياً. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
٧. عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة، في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة].)

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة ١٣١)

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

- (أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).
- (ب) الاختيار المنهجي، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل ٥٠ وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل ٥٠ وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلاً إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية محسوب أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنهجي، قد يحتاج المراجع لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.
- (ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول) والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.
- (د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه المراجع العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام أسلوب منتظم، فإن المراجع يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة) ومن ثم يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.
- (هـ) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادةً استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسباً في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي المراجع استخلاص استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استناداً إلى العينة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٤٠) المُحدَّث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٣-٢	طبيعة التقديرات المحاسبية
٩-٤	المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار
١٠	تاريخ السريان
١١	الهدف
١٢	التعريفات
	المتطلبات
١٥-١٣	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١٧-١٦	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
٣٠-١٨	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
٣١	الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
٣٢	المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة
٣٦-٣٣	التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنقّذة
٣٧	الإفادات المكتوبة
٣٨	الاتصال بالملكفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة
٣٩	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٧أ-١أ	طبيعة التقديرات المحاسبية
١٣أ-٨أ	المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار
١٨أ-١٤أ	التعريفات
٦٣أ-١٩أ	إجراءات التقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٨٠أ-٦٤أ	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
١٣٢أ-٨١أ	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
١٣٦أ-١٣٣أ	المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

١٤٤١-١٣٧١	 التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنقّذة
١٤٥١	 الإفادات المكتوبة
١٤٨١-١٤٦١	 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة
١٥٢١-١٤٩١	 التوثيق

الملحق الأول: عوامل الخطر الملزم

الملحق الثاني: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٢ ومعيار المراجعة (٤٥٠)^٣ ومعيار المراجعة (٥٠٠)^٤ ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضاً متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقويم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكيد التقدير تعكس المحدودية الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه المحدودية تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهداً من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف. (راجع: الفقرات ١١-٦١، الملحق الأول)

٣. رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكيد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكيد التقدير وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكيد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثفة. وعندما تكون حالة عدم تأكيد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التدرج في تطبيق متطلباته. (راجع: الفقرة ٧١)

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٤. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي يتم التعرف عليها على مستوى الإقرارات.^٥ وفي سياق معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض الإقرار للتحريف، قد يكون جوهرياً، بحالة عدم تأكيد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر الملازم على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على احتمالية حدوث التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. (راجع: الفقرات ٨، ٩، ٦٥أ، ٦٦أ، الملحق الأول)

٥. يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها المراجع بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) التعرف عليها، يتعين على المراجع تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

^٣ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

^٤ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

- ما إذا كان المراجع سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.
- ٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أيضاً إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، أو لا ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييم المراجع لخطر الرقابة يكون مؤداه أن تقييم خطر التحريف الجوهرى يكون هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرة ١٠٠)
- ٧. يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم وتقييم المراجع لخطر الرقابة.
- ٨. تتأثر ممارسة نزعة الشك المني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المراجع في عوامل الخطر الملازم، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المني مهمة عند ارتفاع قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. (راجع: الفقرة ١١٠)
- ٩. يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة^٦ في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَّفَة. ولأغراض هذا المعيار، يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول: (راجع: الفقرات ١٢٠، ١٣٠، ١٣٩أ-١٤٤أ)
- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

تاريخ السريان

- ١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

- ١١. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

- ١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرة ١٤٠)
 - (ب) تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد. (راجع: الفقرة ١٥٠)

^٦ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(ج)

- (ج) عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. (راجع: الفقرة ١٦٦، الملحق الأول)
- (د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحياذها عند إعداد المعلومات. (راجع: الفقرة ١٧٠)
- (هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
- (و) ناتج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي. (راجع: الفقرة ١٨١)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٧ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجع الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ١٩١-٢٢١)

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

- (أ) معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرة ٢٣١)
- (ب) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. (راجع: الفقرتين ٢٤١، ٢٥١)
- (ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي. (*) (راجع: الفقرة ٢٦١)
- (د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم المراجع للأمور الواردة في الفقرات ١٣ (أ) - (ج) أعلاه. (راجع: الفقرة ٢٧١)

التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة

- (هـ) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرات ٢٨١-٣٠١)
- (و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء. (راجع: الفقرة ٣١١)
- (ز) كيفية تعرف آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية معالجتها لها. (راجع: الفقرتين ٣٢١، ٣٣١)
- (ح) نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

- (١) كيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة؛ (راجع: الفقرتين ٣٤١، ٣٥١)

^٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

* الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

(٢) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

أ. تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين ٣٦١، ٣٧١)

١. اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛ (راجع: الفقرتين ٣٨١، ٣٩١)
٢. اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع: الفقرات ٤٠١-٤٣١)

٣. اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (راجع: الفقرة ٤٤١)

ب. فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛ (راجع: الفقرة ٤٥١)

ج. معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٩١)

(ط) أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة^٨ المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة ١٣(ج)(٢). (راجع: الفقرات ٥٠١-٥٤١)

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

١٤. يجب على المراجع فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. وليس المقصود من الفحص التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات. (راجع: الفقرات ٥٥١-٦٠١)

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات ٦١١-٦٣١)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

١٦. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، وتقييمها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات على مستوى القرارات، بما في ذلك تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل على مستوى القرارات، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٩ يجب على المراجع أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وعند تقييم الخطر الملازم: (راجع: الفقرات ٦٤١-٧١١)

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرات ٧٢١-٧٥١)

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى: (راجع: الفقرات ٧٦١-٧٩١)

(١) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

^٨ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١)-(٤)

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

١٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرى التى تم التعرف عليها وتم تقييمها وفقاً للفقرة ١٦ يُعد، بحسب حكم المراجع، خطراً مهماً. ١٠ وإذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه التعرف على أدوات الرقابة التى تواجه ذلك الخطر، ١١ وتقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بفاعلية، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها. ١٢ (راجع: الفقرة ٨٠ أ)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

١٨. وفقاً لمتطلبات المعيار (٣٣٠)، ١٣ يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التى ينفذها المراجع مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات، ١٤ مع الأخذ فى الحسبان أسباب التقييم المُعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة ٢١)؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبى (انظر الفقرات ٢٢-٢٧)؛ أو

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين ٢٨-٢٩).

ويجب على المراجع أن يأخذ فى الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهرى المقيّم، زادت درجة الإقناع التى يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة. ١٥ ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التى قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التى قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرات ٨١-٨٤ أ)

١٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، ١٦ يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك فى الحالات الآتية:

(أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المراجع لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهرى. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة. ١٧ (راجع: الفقرات ٨٥ أ-٨٩ أ)

٢٠. يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التى ينفذها المراجع لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة فى الفترة الحالية إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. ١٨ (راجع: الفقرة ٩٠ أ)

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

٢١. عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التى ينفذها المراجع الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المتعلقة بالتقدير المحاسبى، مع الأخذ فى الحسبان أن التغيرات فى الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التى تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة فى سياق إطار التقرير المالى المنطبق. (راجع: الفقرات ٩١ أ-٩٣ أ)

١٠ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث فى عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

١١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث فى عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (أ) (١)

١٢ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث فى عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (د)

١٣ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ١٥٦ و ١٨

١٤ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦ و ٢١

١٥ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧ (ب)

١٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

١٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٩

١٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و ٢١

اختبار كلفة إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢. عند اختبار كلفة إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية فيما يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرة ٩٤أ)

- (أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛
- (ب) كلفة اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكيد التقدير.

الطرق

٢٣. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الطرق، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

- (أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين ٩٥أ، ٩٧أ)
- (ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٩٦أ)
- (ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- (د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء: (راجع: الفقرات ٩٨أ-١٠٠أ)
- (١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- (٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- (هـ) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة. (راجع: الفقرة ١٠١أ)

الافتراضات المهمة

- ٢٤. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:
- (أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرات ٩٥أ، ١٠٢أ-١٠٣أ)
- (ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٩٦أ)
- (ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة؛ (راجع: الفقرة ١٠٤أ)
- (د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك. (راجع: الفقرة ١٠٥أ)

البيانات

- ٢٥. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن البيانات، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:
- (أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين ٩٥أ، ١٠٦أ)؛

- (ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٩٦أ)
- (ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة ١٠٧أ)
- (د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (راجع: الفقرة ١٠٨أ)

اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

٢٦. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

- (أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرة ١٠٩أ)
- (ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدّر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرات ١١٠أ-١١٤أ)

٢٧. عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات ١١٥أ-١١٧أ)

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقويم استجابات الإدارة وفقاً للفقرة ٢٦؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقاً للفترتين ٢٨ و ٢٩، وذلك إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كافٍ؛

(ج) تقويم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٥). ١٩

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

٢٨. عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المراجع مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة ٢٧ (ب)، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراءات لتقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عما إذا كان المراجع يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية تلك مُصمّمة ومُنقّدة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥. (راجع: الفقرات ١١٨أ-١٢٣أ)

٢٩. إذا قام المراجع بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

- (أ) تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي قام المراجع بتقويمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرتين ١٢٤أ، ١٢٥أ)
- (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

٣٠. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معييار المراجعة (٥٠٠) عند الحصول على أدلة مراجعة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

^{١٩} معييار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار يمكن أن تساعد المراجع في تقييم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد الإقرارات ذات الصلة وفقاً للفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠). وعند تقييم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداهما بتقويم المراجع لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المراجع لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المراجع بمجال عمل الخبير. (راجع: الفقرات ١٢٦-١٣٢أ)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين ٢٦(ب) و ٢٩(ب).

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢. يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، فإن تحيز الإدارة يُعد غشاً بطبيعته. (راجع: الفقرات ١٣٣أ-١٣٦أ)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفّذة

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠) على التقديرات المحاسبية،^{٢٠} يجب على المراجع تقييم ما يلي استناداً إلى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها: (راجع: الفقرتين ١٣٧أ، ١٣٨أ)

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

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق؛

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

٣٤. عند إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٣(ج)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة.^{٢١} وفي حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^{٢٢}

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو مُحَرَّفة

٣٥. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالى المنطبق، أم أنها مُحَرَّفة. ويقدم معيار المراجعة (٤٥٠)^{٢٣} إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها المراجع بين التحريفات (سواء كانت في الحقائق أو ناتجة عن الاجتهادات أو مُعَمَّمة) لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة على القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١٢١، ١٣١، ١٣٩أ-١٤٤أ)

^{٢٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

^{٢١} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٣} معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة ٦أ

٣٦. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقييم ما يلي:

- (أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛^{٢٤} أو
- (ب) في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.^{٢٥}

الإفادات المكتوبة

٣٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة،^{٢٦} حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عما إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة. (راجع: الفقرة ١٤٥٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

٣٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)^{٢٧} ومعيار المراجعة (٢٦٥)،^{٢٨} يتطلب الأمر من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهرية تتعلق بعدم تأكيد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر الملازم لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المراجع مطالب في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. (راجع: الفقرات ١٤٦١-١٤٨١)

التوثيق

٣٩. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^{٢٩} (راجع: الفقرات ١٤٩١-١٥٢١)

- (أ) العناصر الرئيسية لفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيما التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛
- (ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع ومخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات،^{٣٠} مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواء كانت متعلقة بالخطر الملازم أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛
- (ج) استجابات المراجع عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكيد التقدير وعلاجه؛
- (د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقييم المراجع لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمطلوبات الفقرة ٣٢؛
- (هـ) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المراجع ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَّفة.

^{٢٤} انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

^{٢٥} انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٩

^{٢٦} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

^{٢٧} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦ (أ)

^{٢٨} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

^{٢٩} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦ وأ٧ وأ١٠

^{٣٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨ (ب)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٢)

أمثلة للتقديرات المحاسبية

١١. من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.
- تقويم أصول البنية التحتية.
- تقويم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص خسائر الائتمان المتوقعة.
- تقويم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمنافع تقاعد الموظفين.
- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع الأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- الهبوط في قيمة الأصول أو الممتلكات أو المعدات المعيّنة المحتفظ بها بهدف الاستبعاد.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

الطرق

٢١. الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلالك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية، يُشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

٣١. تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية. ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

٤١. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات باسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة. وفيما عدا ذلك، تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.

٥٠. من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المستشفرة للمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

٦٠. يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدّة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتری الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود؛ أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

التدرج (راجع: الفقرة ٣)

٧٠. من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التدرج في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات أ٢٠-٢٢ وأ٦٣ وأ٦٧ وأ٨٤.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ٤)

٨٠. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة.^{٣١} ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

٩٠. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات،^{٣٢} فإنه بالإضافة إلى عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية، يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً درجة تأثير عوامل الخطر الملازم المنصوص عليها في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) (بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية) على قابلية تعرض الإقرارات لتحريف بشأن التقدير المحاسبي. وتشمل عوامل الخطر الملازم الإضافية تلك:

- التغير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم، عند إجراء التقدير المحاسبي.
- عدم التأكد، بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير.

^{٣١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢ (و)

^{٣٢} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٦)

١٠أ. عند تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وعندما ينظر المراجع فيما إذا كان سيختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يدعم تقويم المراجع لفاعلية تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها توقعات المراجع بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند وضع الخطة لاختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٨)

١١أ. الفقرات ٦٠أ و ٩٥أ و ٩٦أ و ١٣٧أ و ١٣٩أ هي أمثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها المراجع نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة ١٥٢أ إرشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

١٢أ. من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر المراجع فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛
- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

١٣أ. يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة ٩ أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد متسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

١٤أ. التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مثبتة أو مُفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع (راجع: الفقرة ١٢(ب))

١٥أ. يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع لتقويم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، مخصص الهبوط في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية)، أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي). وقد يتبع المراجع منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقويم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٢(ج))

١٦أ. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك، فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقويم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقويم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

١٧أ. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، وبعبارة أخرى، إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة). وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(و))

١٨أ. لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها المراجع وفقاً لهذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة. وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

١٩أ. تتطلب الفقرات ١٩-٢٧ من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأُمور معينة عن المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

التردد

٢٠أ. إن طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداهما، للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقرير المالي المنطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم التأكد المحيط بالتقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات المراجع للتعرف على المخاطر وتقييمها من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، على سبيل المثال من خلال التتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي (بما في ذلك عند تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في تلك الآلية مصممة بفاعلية وعند تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها).

٢١أ. في المقابل، قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة. وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أعلى. وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة ٢٠أ.

٢٢أ. قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاوّل أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الأصغر:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة أنشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ المراجع في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣(أ))

٢٣أ. قد يكون من بين التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في أنواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٣(ب))

٢٤أ. يوفر التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في كيفية تطبيق الإدارة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، وفي تحديد المراجع لما إذا كانت هذه المتطلبات قد طُبقت بشكلٍ مناسب. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في اتصاله بالمكلفين بالحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.^{٣٣}

٢٥أ. عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى المراجع إلى فهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق:
 - o يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها؛ أو
 - o يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
 - o يحدد إفصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كنت التغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع: الفقرة ١٣(ج))

٢٦أ. إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد المراجع في التعرف على الأطر التنظيمية المنطبقة (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الاحترازي في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية، أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد إفصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

^{٣٣} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣ (د))

٢٧أ. إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد المراجع في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة. ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجراءاتها للتقديرات المحاسبية.

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع: الفقرة ١٣ (هـ))

٢٨أ. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٣٤} قد يكون فهم المراجع لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقويم المطلوب من المراجع فيما يتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية في ضوء طبيعة وحجم المنشأة؛
- ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تفوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية.

٢٩أ. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو
- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة. وقد يشمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

٣٠أ. قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المكلفون بالحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكيد مرتفع في التقدير؛ أو
- تنطوي على تعقيد عند إجراءاتها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع: الفقرة ١٣ (و))

٣١أ. قد ينظر المراجع فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير:^{٣٥}

^{٣٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١ (أ)

^{٣٥} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقويم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث.^{٣٦}
- الطبيعة غير المعتادة أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ز))

٣٢أ. إن فهم الكيفية التي تتعرف بها آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد المراجع عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
 - توفّر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
 - نظام المعلومات أو بيئة تقنية المعلومات في المنشأة؛
 - كبار الموظفين.
- ٣٣أ. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:
- إيلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
 - متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.
 - تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
 - متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
 - إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
 - المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية، أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ح)(١))

٣٤أ. فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة الواقعة ضمن نطاق الفقرة ١٣(ح) هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي تخضع للفقرة ٢٥(أ) من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وعند التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير معتادة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ولاسيما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

^{٣٦} انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة"

٣٥١. قد يحدد المراجع خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الظروف التي يتعرف فيها المراجع على مخاطر للتحريف الجوهرى فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك النظر في الآثار المترتبة على ذلك التي تلحق تقويم المراجع لآلية المنشأة الخاصة بتقييم المخاطر.^{٣٧}

تحديد الإدارة للطرق والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٣ (ح)(٢)(أ))

٣٦١. إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

٣٧١. إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

الطرق (راجع: الفقرة ١٣ (ح)(٢)(أ)(١))

٣٨١. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي. ولكن في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

النماذج

٣٩١. قد تصمم وتطبق الإدارة أدوات رقابة خاصة على النماذج التي يتم استخدامها لإجراء التقديرات المحاسبية، سواء كانت نماذج للإدارة ذاتها أو نماذج خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تواجه هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية قد تزيد احتمالية التعرف عليها باعتبارها ذات صلة بالمراجعة. وعند وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، تزيد أيضاً احتمالية أن تكون أدوات الرقابة المطبقة على سلامة البيانات من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وتشمل العوامل التي قد يكون من المناسب للمراجع النظر فيها عند التوصل إلى فهم للنموذج وأدوات الرقابة المتعلقة به التي يتم التعرف عليها ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛
- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
 - o الصحة النظرية للنموذج؛
 - o السلامة الرياضية للنموذج؛
 - o دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛

^{٣٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٢ (ب)

- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وقيوده ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعته أيّ تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع: الفقرة ١٣ (ج)(٢)(أ)(٢))

٤٠ أ. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- أساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار. وقد يوفر إطار التقرير المالي المنطبق ضوابط أو إرشادات ليتم استخدامها عند اختيار الافتراضات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعدّ متّسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:
- o داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
- o خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الدعاوى القضائية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

٤١ أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:

- (أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقرير.
- (ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

لكن في الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات البند (أ) وتقديرات البند (ب) واضحاً دائماً ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

٤٢ أ. يُشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيداً في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

٤٣ أ. عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم المراجع لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها:

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقويم المناسب في مثل هذه الظروف؛
- الموارد اللازمة لتحديد مدى النواتج، في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشأة، في مثل هذه الظروف؛
- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتباين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية معينة للمعلومات، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع: الفقرة ١٣ (ح) (٢) (أ) (٣))

٤٤أ. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات.
- كيفية تقويم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى التعقيد في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات في المنشأة التي يتم استخدامها للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع: الفقرتين ١٣ (ح) (٢) (ب) - ١٣ (ح) (٢) (ج))

٤٥أ. تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طرفاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النواتج البديلة.

٤٦أ. قد تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد تنص أطر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

٤٧أ. على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) ^{٣٨} إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقويم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى، المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقويمها مع الأخذ في الحسبان معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف

^{٣٨} المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٦٣

القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقرير المالي المنطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

٤٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تتناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق وأساس اختياره.
 - المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
 - الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو
 - البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
 - تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
 - مصادر عدم تأكد التقدير.
 - معلومات القيمة العادلة.
 - معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
٤٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعية بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة". وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة. وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات، تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:

- طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير؛
- حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
- الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛
- تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، في حال استمرار حالة عدم التأكد.

- الإفصاح عن مدى النواتج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:
 - المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وأدائها؛
 - الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.
- إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.

- إفصاحات كميّة مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدّمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ط))

- ٥٠أ. إن حكم المراجع عند التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة، وبالتالي الحاجة إلى تقويم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، يتعلق بآلية الإدارة الموضحة في الفقرة ١٣(ح)(٢). وقد لا يتعرف المراجع على أدوات رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع جوانب الفقرة ١٣(ح)(٢).

- ٥١أ. في إطار التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدراً خارجياً للمعلومات أو بيانات من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- فحص التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملانم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكيد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الجوهرية أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكيد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب الإدارة. وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأسر تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

- ٥٢أ. عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثّف في إجراء التقديرات المحاسبية، فمن المرجح أن تشمل أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. وقد تواجه مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيأة على نحو مناسب للقيام بذلك؛
- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام تطبيقات تقنية معلومات متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين تطبيقات تقنية المعلومات، ولاسيما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه التطبيقات أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛
- ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقويمه بشكل دوري؛
- اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من المصادر الخارجية للمعلومات؛
- البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال نظام معلومات المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
- المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر خارجية للمعلومات؛

- ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الأستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.
- ٥٣أ. في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{٣٩}
- ٥٤أ. بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً للمراجع في التوصل إلى فهم لما يلي:
 - طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
 - تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
 - الجوانب الخاصة بنظام معلومات المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
 - كيفية التعرف على المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.

فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص إعادة تقديرها (راجع: الفقرة ١٤)

- ٥٥أ. يساعد إجراء فحص لناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص لإعادة تقديرها (الفحص بأثر رجعي) في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتج في الفترة الحالية من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء فحص بأثر رجعي، يمكن أن يحصل المراجع على ما يلي:
 - معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل المراجع من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
 - أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
 - معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
 - معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزعة الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- ٥٦أ. قد يوفر الفحص بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية. ويمكن تطبيق مثل هذا الفحص الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أُجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء فحص بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى ناتج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.
- ٥٧أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.^{٤٠} ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).
- ٥٨أ. بناءً على التقييم السابق الذي أجراه المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إجراء فحص أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم خطر ملازم على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الجوهرية. وفي إطار الفحص التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي المراجع اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة

^{٣٩} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

^{٤٠} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٣(ب)(٢)

في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الفحص.

٥٩١. تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع، تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المراجع في عملية الفحص على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغيرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على نتائج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة. وفي هذه الحالة، يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نواتج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في الفترة الحالية.

٦٠١. إن وجود اختلاف بين ناتج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.^{٤١} وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول الآلية التي تتبعها الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، قد يقوم المراجع بإعادة تقييم أي خطط لاختبار أدوات الرقابة ذات العلاقة والتقييم ذي العلاقة لخطر الرقابة أو قد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بشأن الأمر. وتحتوي العديد من أطر التقرير المالي على إرشادات بشأن التمييز بين التغيرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغيرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع: الفقرة ١٥)

٦١١. من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان فريق الارتباط بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:^{٤٢}
- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال، الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة، التزامات عقود التأمين).
 - درجة عدم تأكد التقدير.
 - مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
 - مدى تعقيد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
 - الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.
 - الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن أمور غير محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
 - درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.
 - تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.
- ويمكن أن تتباين طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداه، على مدار عملية المراجعة.

^{٤١} معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

^{٤٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و ٢٦، ومعيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨ (هـ)

٦٢أ. قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقييم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء.^{٤٣}

٦٣أ. لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون. ولكن من المرجح أن يخلص المراجع إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرتين ٤، ١٦)

٦٤أ. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

٦٥أ. وتنص الفقرة ٤٤ من معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة تشير عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهرى" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ويتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات،^{٤٤} بما في ذلك المخاطر المهمة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

٦٦أ. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييم الخطر الملازم فيما يخص التقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٤٥} يتعين على المراجع أن يأخذ في الحسبان عوامل الخطر الملازم التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، وكيفية ذلك التأثير. وقد يوفر أيضاً نظر المراجع في عوامل الخطر الملازم معلومات ليتم استخدامها فيما يلي:

- تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (أي درجة تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم)؛
- تحديد أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وأن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وفقاً للفقرة ١٨ تستجيب لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

٦٧أ. قد تكون أسباب تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم تأكيد التقييم أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- (أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة أيضاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكيد التقييم ومستوى كبير من عدم الموضوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التأمين.
- (ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسبي لمخصص التقادم في منشأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف أنواع المخزون نُظماً وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضوعية وقد تكون درجة عدم تأكيد التقييم منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.
- (ج) قد توجد تقديرات محاسبية أخرى غير معقدة في إجراءاتها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكيد التقييم وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك، إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

^{٤٣} معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير المراجع"

^{٤٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و ٣٤

^{٤٥} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١ (أ)

٦٨١. قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر الملازم من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يتعرف المراجع على مخاطر أقل أو قد يقيّم الخطر الملازم قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم.

٦٩١. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود المراجع إلى تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم. وفيما يخص هذه التقديرات المحاسبية، من المرجح أن يؤثر نظر المراجع في تأثيرات عوامل الخطر الملازم تأثيراً مباشراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وعلى تقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة استجابةً للمخاطر المقيّمة. وقد يكون تطبيق المراجع لنزعة الشك المبني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

٧٠١. قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضافية ذات صلة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح ناتج أحد التقديرات المحاسبية معروفاً أثناء المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات، أو إعادة النظر في تقييمها،^{٤٦} بغض النظر عن كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي. وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار المراجع لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة ١٨. وعلى سبيل المثال، فيما يخص استحقاق العلاوات البسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص المراجع إلى وجود درجة منخفضة نسبياً من التعقيد أو عدم الموضوعية في إجراء التقدير المحاسبي، ومن ثم، قد يقيّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات.

٧١١. يمكن أن يتم تقييم المراجع لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة. ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (على سبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع المراجع لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر الذي تم التعرف عليه، وبعبارة أخرى، الاعتماد المقرر على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، يتوقع المراجع عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكد/التقدير (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

٧٢١. مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، يمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتطلب:
 - o استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للرصد.
 - o استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للرصد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
 - o إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب الحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للرصد بسهولة.
- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقرير المالي المنطبق) للإدارة:

^{٤٦} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

٥ أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدي مشروط)، أو بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو

٥ أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقويم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).

٧٣أ. لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون، على سبيل المثال، قد جرى تهوينه.

٧٤أ. في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكيد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون هناك مخاطر تحريف جوهري لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكيد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات ١١٢أ-١١٣أ، ١١٣أ-١١٤أ، ١١٤أ-١١٤أ).

٧٥أ. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكيد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠)٤٧ متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

التعقيد أو عدم الموضوعية (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

٧٦أ. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدة بطبيعتها ومن ثم قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الجوهري. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الجوهري عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.
- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرية للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهدات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المستشرية للمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقويم أحد التزامات عقود التأمين اجتهدات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات وتطبيقها

٧٧أ. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- تعقيد الآلية المستخدمة لاستنباط البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه. وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن تفصح بعض المصادر الخارجية للمعلومات (أو لن تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.

٤٧ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

- التعقيد الملازم للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.
- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن حسومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

٧٨. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لمناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدراً لعدم التأكد الملازم للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدّر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات مستشرية للمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر الملازم/الأخرى (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

٧٩. تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعلى سبيل المثال، عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نواتج القياس المحتملة. وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة، أو متأثراً على نحو غير ملائم بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يُعد مبلغاً محزّفاً. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١٧)

٨٠. إن تقييم المراجع للخطر الملازم، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى أو درجة تأثره بهذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها يُعد خطراً مهماً.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع (راجع: الفقرة ١٨)

٨١. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم المراجع أيّاً من مناهج الاختبار الثلاثة (بمفرده أو مع أحدها الآخر) المذكورة في الفقرة ١٨. فعلى سبيل المثال، عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر المراجع استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختباره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواء كانت مؤيدة أو مناقضة

٨٢. تشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.^{٤٨} وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير متحيزة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

^{٤٨} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٥

٨٣١. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.^{٤٩} ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر الملازمة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيّم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم.

التدرج

٨٤١. تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومدادها بأمور منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة، التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره المراجع لمراجعة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد تقل مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقويم فيما يخص استحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بمدة قصيرة. وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر للمراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقويم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة.

عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٩)

٨٥١. قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر الملازم بأنه مرتفع على نطاق الخطر الملازم، بما في ذلك فيما يخص المخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يخضع أو يتأثر التقدير المحاسبي بدرجة مرتفعة من التعقيد. وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، ومن ثمّ، يتطلب اجتهداً مهماً من جانب الإدارة، فإن المحدودية الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل المراجع يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٨٦١. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر الملازم المقيّم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛
- الأدلة على تنفيذ أنشطة الرقابة.

الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

٨٧١. في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية، تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

^{٤٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٧(ب) و ١٩

٨٨١. من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، ما يلي:

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- عندما تكون المعلومات الداعمة لإقرار واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها. وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد مخصص معقد لخسارة ائتمانية متوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات. وفي هذه الظروف، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

٨٩١. في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون المراجع مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية. وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة، شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٠)

٩٠١. عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساس فقط، فإن معيار المراجعة (٣٣٠) ٥٠ يتطلب أن تشمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل. ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة ١٨ من هذا المعيار بناءً على الحكم المبني للمراجع في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط أو افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

٩١١. في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج غير دائم بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة ١٨.

٩٢١. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة. وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثم فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

٩٣١. حتى وإن قرر المراجع عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعييار المراجعة (٥٦٠). ويتطلب معييار المراجعة (٥٦٠) أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها^{٥١} وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب^{٥٢}. ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادةً على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل المراجع بموجب معييار المراجعة (٥٦٠) له أهمية خاصة.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ٢٢)

٩٤١. قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:
- عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
 - عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
 - عندما يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة.
 - عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.
- قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع: الفقرات ٢٣ (أ)، ٢٤ (أ)، ٢٥ (أ))

٩٥١. عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المراجع إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجديّة حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع: الفقرات ٢٣ (ب)، ٢٤ (ب)، ٢٥ (ب))

٩٦١. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

الطرق

اختيار الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣ (أ))

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

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة مناسباً؛

^{٥١} معييار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

^{٥٢} معييار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٨

- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ومفاهيم أو أساليب التقويم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
 - عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
 - ما إذا كان التغيير يستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر أيضاً الفقرات ١٣٣أ-١٣٦أ)
- وهذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع: الفقرة ٢٣(د))

٩٨. من الأرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
 - عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للرصد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
 - عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقويم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.
٩٩. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:
- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:

o الصحة النظرية للنموذج؛

o السلامة الرياضية للنموذج؛

o دقة واكتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛

o مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.

- ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.

- ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.

وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

١٠٠. يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الصناعات، يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

١٠١. يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل

اعتبارات المراجع ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ٢٤)

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

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار الافتراضات يستند إلى 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. (انظر الفقرات ١٣٣-١٣٦).
- ١٠٣. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النواتج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنواتج، توصف أحياناً بأنها مدى النواتج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".
- ١٠٤. من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح المراجع على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الآفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فإن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٥٣} يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك الارتباطات الأخرى تُعد ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية. وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.
- ١٠٥. قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي المنطبق أن تقوم بذلك. وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات المراجع ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الفحص المادي للخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
- تقويم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.
- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت، المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

^{٥٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٥ (ب)

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقرير مالي معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

١٠٦. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، يستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغيير من غير المرجح أن يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات ١٣٣١-١٣٦١).

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

١٠٧. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لأغراض المراجع.^{٥٤}

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع: الفقرة ٢٥(د))

١٠٨. تشمل الإجراءات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
- الفحص المادي للعقود الأساسية من أجل:

o تقويم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛

o النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

١٠٩. قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

- (أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنواتج القياس والمدى الناتج عن نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

^{٥٤} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٩

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الجوهرى، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(١) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(٢) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدّر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ.١١٠ من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.
- ما إذا كانت خصائص التقويم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ.١١١ قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغ المقدّر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ.١١٢ تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية إجراء التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح^{٥٥}.
- عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية. وبناءً على الظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
- عن الاجتهادات المهمة أو الحساسية (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المستشفرة للمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.

^{٥٥} المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٩٢

وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقرير المالي من أجل تحقيق العرض العادل، أو في حالة وجود إطار التزام، فحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

١١٣. كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثم زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام -وفقاً للفقرة ٣٥- بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنهما محرفان.

١١٤. إذا كان نظر المراجع في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات، أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.^{٥٦}

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٧)

١١٥. عندما يقرر المراجع أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الزائدة التي قد يطلب المراجع من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل، على سبيل المثال، على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.

١١٦. عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلال. وقد يشمل ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.

١١٧. إذا قرر المراجع بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة ٣٤.

تقدير المراجع لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

١١٨. يمكن أن يكون تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقويمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:

- عندما يوحى فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المتوقع أن تكون فعالة.
- عندما تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية غير مصممة بشكل جيد أو غير مطبقة بشكل سليم.
- عندما تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع لم يتم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وهذه الأحداث أو المعاملات يبدو أنها تتناقض مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة ٢٧).

١١٩. قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطبق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).

١٢٠. قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم المراجع في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيما عندما يمكن تقدير هذا المبلغ بدرجة عالية من الدقة.

١٢١. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

^{٥٦} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة، على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بالمراجع لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
- النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

١٢٢أ. يمكن أن يقوم المراجع أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الجوهرى عن جزء معين من التقدير المحاسبي).

١٢٣أ. عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالمراجع أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل المراجع على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المراجع للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكون المراجع أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارسها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

١٢٤أ. ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة ٢٩ (أ) والذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن المراجع يتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى، كل على حدة. ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل المراجع على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى معقولتان في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أيضاً معقولية المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين.

١٢٥أ. قد يكون حجم المدى المقدر من المراجع عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الزكاة والضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى. ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقرير المالي المنطبق في ذلك الشأن. وبناءً على الإجراءات المنقّدة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص المراجع إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية، بحسب حكم المراجع، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقويم المراجع لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيما تقويمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة. وتحتوي الفقرات ١٣٩أ-١٤٤أ على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠)

١٢٦أ. ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من قبل مصدر خارجي للمعلومات.

المصادر الخارجية للمعلومات

١٢٧أ. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)،^{٥٧} فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل. فعلى سبيل المثال:

^{٥٧} معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٣٥أ

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر خارجي وحيد للمعلومات متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب المراجع الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل للمقارنة معه.
- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من أكثر من مصدر خارجي مستقل للمعلومات وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج المراجع للحصول على قدر أقل من الأدلة بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.
- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى المراجع لفهم أسباب الاختلاف في الآراء. وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم أسعاراً مستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن المراجع مطالب بموجب الفقرة ٢٦ (ب) بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد معقولة. وفي مثل هذه الحالات، يُعد الحكم المهني مهماً أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طريقه الخاصة. وتقدم الفقرة ٤٣١ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

١٢٨١. بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية للمعلومات، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

- (أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛
 - (ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛
 - (ج) عندما لا توجد أية معاملات سواء للأصل أو للالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمه تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛
 - (د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:
- (١) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛
 - (٢) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛
 - (٣) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

١٢٩١. عند استخدام معلومات متحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات المراجع ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كنت المعلومات مفصلة على نحو كافٍ، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل المصدر الخارجي للمعلومات. وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر المراجع في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداه. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالباً معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالباً معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة ٤٤١ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها المصدر الخارجي للمعلومات على تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

١٣٠١. تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. وبالتالي، يطبق المراجع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

١٣١١. إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار المراجع في تطبيق الفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠).

المنشآت الخدمية

١٣٢١. يتناول معيار المراجعة (٤٠٢)^{٥٨} فهم المراجع للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً استجابات المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٤٠٢) قد تساعد المراجع في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٢)

١٣٣١. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن للمراجع تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من المراجع للنواتج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

١٣٤١. من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ مواتٍ لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل.

وعند التعرف على وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الجوهرية على مستوى القرارات أو على مستوى القوائم المالية. ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

١٣٥١. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).^{٥٩}

١٣٦١. وإضافة لذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)، يُعد المراجع مطالباً بتقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.^{٦٠} وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

^{٥٨} معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

^{٥٩} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

^{٦٠} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣(ب)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة (راجع: الفقرة ٣٣)

١٣٧أ. أثناء 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 الأخرى المخطط لها.^{٦١} وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم المراجع أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد توصل إلى أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، قد يكتشف المراجع أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الجوهري (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^{٦٢}

١٣٨أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقويم الذي يقوم به المراجع بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم استيفائها في الواقع. وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن الظروف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرّفة (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

١٣٩أ. عند القيام، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة المتحصل عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرّقان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة ١٢٥أ). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

١٤٠أ. تقدم الفقرات ١١٠أ-١١٤أ إرشادات لمساعدة المراجع في تقويم اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

١٤١أ. عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين ٢٦(ب) و ٢٩(ب) وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة ٣١. ثم ينظر المراجع في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقويم العام، وفقاً للفقرة ٣٥، لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرّفة.

١٤٢أ. يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية^{٦٣} وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش.^{٦٤}

^{٦١} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦٢أ

^{٦٢} انظر أيضاً معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

^{٦٣} معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة ١٧أ

^{٦٤} معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة ٢٢أ

١٤٣١. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل^{٦٥} يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل. فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكيد التقدير، فقد يقرر المراجع أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص المراجع إلى أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري.

١٤٤١. يقدم معيار المراجعة (٧٠٥)^{٦٦} إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بحالة عدم تأكيد التقدير.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٣٧)

١٤٥١. قد تتضمن الإفادات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إفادات:

- بأن الاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكيد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصح عنها في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٨)

١٤٦١. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)، يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات^{٦٧}. ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر المراجع في أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة.

١٤٧١. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٥) أن يبلغ المراجع كتابة المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة^{٦٨}. ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظُم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عندما يتم الحصول على البيانات من مصدر خارجي للمعلومات؛

^{٦٥} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

^{٦٦} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٢ و ٢٣

^{٦٧} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

^{٦٨} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

١٤٨. إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمراجع أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تواجه تقويم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطات التأمين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر المراجع بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٩)

١٤٩. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٦٩} ومعيار المراجعة (٣٣٠)^{٧٠} على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المراجع للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيّمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠).^{٧١} وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية، يُعد المراجع مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم المراجع للمنشأة ويثبتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات المراجع لهذه المخاطر.

١٥٠. عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ المراجع في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القرارات. فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر الملزم أو بتقييم المراجع لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أخذ بها كل عامل من عوامل الخطر الملزم في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

١٥١. قد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً توثيق:

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.
- أحكام المراجع عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

١٥٢. تشير الفقرة ٧ من معيار المراجعة (٢٣٠) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء، فقد يحتوي التوثيق على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين الاستنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣ (د)، بشأن كيفية استخدام المراجع لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛

^{٦٩} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٣٨ وأ ٢٣٧-٢٤١

^{٧٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٨ وأ ٦٥

^{٧١} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨ (ج)

- الفقرة ١٨، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛
- الفقرات ٢٣ (ب) و ٢٤ (ب) و ٢٥ (ب) و ٣٢، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- الفقرة ٣٤، التي تتناول نظر المراجع في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواءً كانت مؤيّدة أو مناقضة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢، ٤، ١٢ (ج)، ٨١، ٦٦)

عوامل الخطر الملازم

مقدمة

١. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبى لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبى، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.
٢. إن الخطر الملازم المرتبط بالتقدير المحاسبى هو قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبى للتحريف الجوهرى، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. وينتج الخطر الملازم من عوامل الخطر الملازم التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبى بشكل مناسب. ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر الملازم لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

٣. ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقويم ذات الصلة. فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر، يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبى عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة. وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقرير المالى المنطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقويم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

٤. يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لنقص في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر. وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة، باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقويم ذات الصلة.
٥. ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نواتج القياس. وعلاوة على ذلك، تقرر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها. ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود نقصاً ملازماً لأنه لا يمكن تخليص آلية القياس منه. ولذلك، تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير. وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.
٦. عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلية أو خارجية مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن رصد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناءً على طبيعة أساس القياس المنطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للرصد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن رصده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق. وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للرصد بشكل مباشر.
٧. قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النواتج غير الأكيدة لأحد البنود. فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من

الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النواتج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناءً على افتراضات اكنوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس، في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

٨. يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى، التعقيد الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) في ظهور الخطر الملازم. وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقويم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقويم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

٩. قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقويم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نواتج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠. كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقويم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقرير المالي المنطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقويم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو
- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) أو المصادر الخارجية للمعلومات، أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملائمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

١١. قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات، على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

- (أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة. وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات، على سبيل المثال، من خلال مصدر خارجي للمعلومات، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملائمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح المصدر الخارجي للمعلومات عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أية معالجة للبيانات تم إجراؤها.
- (ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر خارجي للمعلومات عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات، بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم أخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.
- (ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم أنواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهماً لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

١٢. يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى، عدم الموضوعية الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) المحدودية الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقييم. وعند وجود مثل هذه المحدودية، قد يحد إطار التقرير المالي المنطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة. وقد تضع هذه المتطلبات، على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة. وقد يسلط إطار التقرير المالي المنطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.

١٣. تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:

- مناهج التقييم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقييم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
- الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقييم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
- مدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيختار من بينه المبلغ المقدّر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدّر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم تقديمها، في القوائم المالية.

١٤. ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات. وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تُتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناءً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنواتج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.

١٥. وفيما يتعلق بالنواتج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة مبلغ مستحق التحصيل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون المبلغ مستحق التحصيل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلًا للرصد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد، بسبب الهبوط في القيمة. وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.

١٦. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المُجسّدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.

١٧. قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية. فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقييم النواتج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات). وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يُقاس عليها أيضاً عند تقييم النواتج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.

١٨. قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يُعد، وفقاً للإدارة، مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي. وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩. ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي. وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم، الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي. وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. وتُمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق. ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى، المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.
٢٠. تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجراءاتها. وتتطلب العديد من الأطر المحاسبية أن تكون المعلومات المُعدّة لغرض الإدراج في القوائم المالية معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن، على الأقل من حيث المبدأ، إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.
٢١. ينشأ أيضاً عن التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة ١٩) تباين في نواتج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير، ويُشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي. وإضافة إلى تحديد نواتج القياس، تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).
٢٢. إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير الصادق عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحياداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير. وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناءً على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر. وبالمثل، قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل في ظل الظروف القائمة.
٢٣. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدرٍ كافٍ من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية ليتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير صادق عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١٤٦)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغها للمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات:

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الجوهرية.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة (أو عدم فهمها) لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداهها والمخاطر المرتبطة بها.

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر المراجع حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر المراجع حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضيع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

(ل) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

(ص) الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو عمليات التقويم التي نفذتها الإدارة أو أحد الخبراء الذين استعانت بهم.

(ق) الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بعمليات التقويم.

(ر) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة بسبب المخاطر الجوهرية وأشكال التعرض التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

(ش) مدى معقولية الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٥٠)

الأطراف ذات العلاقة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٧-٣	مسؤوليات المراجع
٨	تاريخ السريان
٩	الأهداف
١٠	التعريفات
	المتطلبات
١٧-١١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١٩-١٨	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
٢٤-٢٠	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٢٥	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
٢٦	الإفادات المكتوبة
٢٧	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
٢٨	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣١-١١	مسؤوليات المراجع
٧١-٤١	تعريف الطرف ذي العلاقة
٢٨١-٨١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٣٠١-٢٩١	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها
٤٥١-٣١١	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
٤٧١-٤٦١	تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
٥٩١-٥٨١	الإفادات المكتوبة
٥٠١	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٢ ومعيار المراجعة (٢٤٠)^٣ فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢. تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال مسار العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف جوهري 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 جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهيكل التنظيمية، مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة.
- قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون عَوَض.

مسؤوليات المراجع

٣. نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر التقرير المالي تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق تلك المتطلبات، يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات الإطار.

٤. حتى في حالة وضع إطار التقرير المالي المنطبق لأقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، أو عدم وضعه لأي متطلبات على الإطلاق، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم للعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة ١١)

(أ) تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (راجع: الفقرة ٢١)

(ب) غير مضللة (لأطر الالتزام)، (راجع: الفقرة ٣١)

وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

٥. بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠)،^٤ لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكل أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

٦. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

^٣ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

^٤ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة^٥ وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، خاصة إذا لم يحدد إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. وبناءً على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٠٠)^٦ يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظراً لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصّل عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييم تلك المخاطر، وفي تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيّمة.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، وبما يكفي لتمكين المراجع من:

(١) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها؛

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (لأطر الالتزام)؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

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

(أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لدهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات ٤١-٧١)

(١) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

^٥ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٦١ و٥٧٥

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

(٢) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات محدودة أو لا يضع أي متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فإن الطرف ذا العلاقة يكون:

- أ. 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
- ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة المعدة للتقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة المعدة للتقرير من خلال:
 ١. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو
 ٢. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو
 ٣. خضوعهما لنفس الإدارة.

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،^٧ يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة ٨)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠)^٨ النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين ٩، ١٠).
١٣. يجب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن:
 - (أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛ (راجع: الفقرات ١١-١٤)
 - (ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛
 - (ج) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.
١٤. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن غيرها من العاملين داخل المنشأة، وأن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي يراها مناسبة، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات ١٥-٢٠)
 - (أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
 - (ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ (راجع: الفقرة ٢١)

^٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٧

^٨ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

١٥. يجب أن يظل المراجع منتبهاً أثناء المراجعة، عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات، للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين ٢٢٠، ٢٣١)

وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يفحص مادياً ما يلي للبحث عما يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديد لها أو الإفصاح عنها للمراجع:

(أ) المصادقات المصرفية والقانونية التي تم الحصول عليها أثناء إجراءات المراجع؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية وفقاً لظروف المنشأة.

١٦. إذا قام المراجع بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٥، أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرتين ٢٤١، ٢٥٠)

(أ) طبيعة هذه المعاملات؛ (راجع: الفقرة ٢٦١)

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة ٢٧١)

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط

١٧. يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٨٠)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

١٨. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً^٩. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدودها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

١٩. إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات ٦١، ٢٩١، ٣٠٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيّمة^{١٠}، يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات ٢١-٢٤. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٤١)

^٩ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

^{١٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥، ٦

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

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

٢٢. إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديد أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة ٣٥١)

(ب) 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 تقويم إضافي لها؛

(٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكن من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة ٣٦١)

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

(هـ) تقويم الآثار المترتبة التي تلحق المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من جانب الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة ٣٧١)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

٢٣. 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، وتقويم 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 لإخفاء اختلاس الأصول؛^{١١} (راجع: الفقرتين ٣٨١، ٣٩١)

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

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع: الفقرتين ٤٠١، ٤١١)

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤. 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. (راجع: الفقرات ٤٢١-٤٥١)

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

٢٥. عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،^{١٢} يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة ٤٦١)

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرة ٤٧١)

^{١١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣ (ج)

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرات ١٠-١٥.

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

- (١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطراف العرض العادل)؛ أو
- (٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطراف الالتزام).

الإفادات المكتوبة

٢٦. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم: (راجع: الفقرتين ٤٨، ٤٩)

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

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٧. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،^{١٣} فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة ٥٠ أ)

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.^{١٤}

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات المراجع

أطر التقرير المالي التي تضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٤)

١. إطار التقرير المالي المنطبق الذي يضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة هو إطار يُعرّف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضيق نطاقاً إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة ١٠ (ب) (٢) من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الإطار بالإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سيُطبَّق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

أطر العرض العادل (راجع: الفقرة ٤ (أ))

٢. في سياق إطار العرض العادل،^{١٥} قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً، قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة، في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائد على رأس المال أو سداداً لتوزيع أرباح.

أطر الالتزام (راجع: الفقرة ٤ (ب))

٣. في سياق إطار الالتزام، فإن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠)، يعتمد على الظروف المحيطة بالارتباط. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^{١٤} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦١

^{١٥} تحدد الفقرة ١٣ (أ) من معيار المراجعة (٢٠٠) معنى العرض العادل وأطر الالتزام.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية جاء وفقاً للإطار والأنظمة أو اللوائح المنطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذات علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التزام معين تُعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٢١٠) أن الإطار مقبول.^{١٧}

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٤٠. تناقش العديد من أطر التقرير المالي مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمةً مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

- (أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛
- (ب) أن النفوذ المهم (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يُعدّ سيطرة على تلك السياسات.

٥٠. قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

- (أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.
- (ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.
- (ج) العضوية مع المكلفين بالحوكمة أو في الإدارة الرئيسية (أي أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).
- (د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).
- (هـ) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي لها نفوذ مهمين

٦٠. قد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكنها من ممارسة نفوذ مهمين على المنشأة أو إدارتها. ويُعد النظر في مثل هذا السلوك ذا صلة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتين ٢٩٠ و ٣٠٠.

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذات علاقة

٧٠. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات غرض خاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١١)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٨٠. قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات المراجع في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وإضافة لذلك، قد يحتاج المراجع في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسبان

^{١٦} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

^{١٧} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٧٢

متطلبات التقرير المالي للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢)

٩١. من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق الارتباط ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام، على سبيل المثال، سجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها، والمُحدَّث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف جوهري مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة بتحديددها أو الإفصاح عنها للمراجع (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج قائمة المركز المالي أو وجود نظام معلومات غير كافٍ).
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الأهمية التي تولها الإدارة والمكلفون بالحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب (عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات علاقة)، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

١٠. إضافة لذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لعضو رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل اختلاس أصول المنشأة.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

١١. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من المرجح أن تكون متاحة بسهولة للإدارة، لأنه سيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

١٢. لكن عندما لا يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة ١٣، يظل منطبقاً، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات المراجع المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة جزءاً من إجراءات تقييم المراجع للمخاطر والأنشطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) للحصول على معلومات بشأن الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج عملها.

وفي الحالات الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارات المراجع أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشأة في معاملات مهمة، أو تشارك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تُعد أطرافاً ذات علاقة.

١٣١. في سياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديددها في السابق.^{١٨} وتوفر هذه المعلومات أساساً مفيداً للاستفسارات التي يوجهها مراجع المجموعة للإدارة بشأن هوية الأطراف ذات العلاقة.

١٤١. قد يحصل المراجع أيضاً على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٤)

١٥١. الآخرون داخل المنشأة هم الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات. وقد يشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءاً من الإدارة:

- المكلفين بالحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات، التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.

١٦١. تتم المراجعة على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.^{١٩} وبناءً عليه، وعندما يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لهذا الإطار. وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المكلفون بالحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المكلفين بالحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكّنهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

١٧١. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة،^{٢٠} قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تُجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها وتخليصها والإفصاح عنها.
- الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المكلفون بالحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).

^{١٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٣٢(ب)

^{١٩} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢١

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١

- وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكّونة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
- التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة المراجع أو المستشار القانوني الخارجي.
- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.

١٨أ. قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:

- انخفاض الأهمية التي توليها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
- غياب الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
- التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
- عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.
- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ المراجع في الحسبان، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)،^{٢١} ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير المراجع.

١٩أ. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية.^{٢٢} ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بهدف تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المبرر التجاري لهذه المعاملات.
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
- الدخول في معاملات مُعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٠أ. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة في المنشآت الأصغر أقل رسمية، وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو 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.

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٣٢ وأ٤

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

٢١١. ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواءً من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً، سواءً كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي مُنح التصريح بناءً عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يقوم المراجع بفحصها مادياً (راجع: الفقرة ١٥)

٢٢١. قد يقوم المراجع أثناء المراجعة بإجراء فحص مادي للسجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الزكوية والضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.
- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أُعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع: الفقرة ١٥)

٢٣١. هو ترتيب يتضمن اتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحد أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.
- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.

ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة للمراجع في السابق:

- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.

- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦)

٢٤أ. يُمكن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة المراجع من تقييم وجود عوامل خطر الغش، إن وجدت، ومن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

٢٥أ. قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون أن وجود عوَض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات دَوَّارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦ أ))

٢٦أ. يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع: الفقرة ١٦ ب))

٢٧أ. يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفاً فيها، وإنما أيضاً عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٧)

٢٨أ. تتضمن المعلومات ذات الصلة عن الأطراف ذات العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد يُحدَد أنها مخاطر مهمة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن (راجع: الفقرة ١٩)

٢٩أ. تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوَض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.^{٣٣} ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مُهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

^{٣٣} الملحق الأول لمعيار المراجعة (٢٤٠)

- نقض الطرف ذي العلاقة لقرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
 - الرجوع للطرف ذي العلاقة في الاعتماد النهائي للمعاملات المهمة.
 - محدودية النقاش، أو غيابه التام، بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
 - ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).
- وقد يوجد أيضاً النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمراً في أداء هذا الدور في إدارتها.
- ٣٠ أ. عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن إلى وجود مخاطر تحريف جوهرية بسبب الغش. فعلى سبيل المثال:
- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
 - قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
 - قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك، أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد تقرير مالي مغشوش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية للمصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (الفقرة ٢٠)

- ٣١ أ. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.^{٢٤}
- ٣٢ أ. من أمثلة إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تُحاسب أو تُفصح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذات علاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (سواء بسبب غش أو خطأ):
- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامين أو الوكلاء، متى كان ذلك عملياً وغير محظور بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
 - المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى المراجع أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذات العلاقة في ردودها على المراجع).
 - القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها، الخاصة بالأطراف ذات العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.
- ٣٣ أ. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهرية مهم بسبب الغش نتيجة لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعييار (٢٤٠)، بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة. ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.

^{٢٤} يقدم معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

- إجراء بحث أساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

٣٤أ. بناءً على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساس وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل إلكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى المراجع أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساس فعالة من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الجوهرية المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفضٍ بدرجة يمكن قبولها. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة،^{٢٥} فإن المراجع مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق الارتباط بالمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

٣٥أ. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثاً إلى الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهرية بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

٣٦أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يُفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسيين أو الممثلين الرئيسيين أو الاستشاريين أو الضامين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- التحقق من شروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، وتقويم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

عدم الإفصاح المتعمد من جانب الإدارة (راجع: الفقرة ٢٢(ه))

٣٧أ. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٤٠) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقويم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

^{٢٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقويم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٣)

٣٨١. عند تقويم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

• ما إذا كانت المعاملة:

- معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشتمل المعاملة على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة).
- تحتوي على شروط تجارية غير معتادة، مثل أسعار ومعدلات فائدة وضمانات وشروط سداد غير معتادة.
- تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
- تتضمن أطرافاً ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
- مُعالجة بطريقة غير معتادة.

• ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة.

• ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متسقة بشكل جوهري مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن المراجع مطالب وفقاً لمعييار المراجعة (٥٠٠) بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

٣٩١. قد يسعى المراجع أيضاً إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك المراجع في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكّل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملاً من عوامل خطر الغش.

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

٤٠١. إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى أن يكون متنبهاً للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود تواطؤ بين الأطراف ذات العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لنفوذ مهيمن من جانب طرف ذي علاقة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤١١. قد لا تملك المنشأة الأصغر نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر. وبناءً عليه، فقد يعتمد المراجع عند مراجعة منشأة أصغر بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلاً من ذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل الفحص المادي للمستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذات الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

٢٦ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١١

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع: الفقرة ٢٤)

٤٢أ. على الرغم من أنه قد يسهل الحصول على أدلة مراجعة بشأن كيفية مقارنة أسعار المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة بأسعار المعاملات المماثلة التي تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادةً صعوبات عملية تُحد من قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة التي تثبت أن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة تكافئ ما يناظرها في المعاملات التي تمت على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المراجع قد يكون قادراً على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق، فقد يكون من المتعذر عملياً التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادةً بين أطراف مستقلة. وبناءً عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف جوهري في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

٤٣أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لهذا الإقرار:

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذا علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

٤٤أ. قد يشمل تقويم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحداً أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقويم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

٤٥أ. تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقراراً ضمنياً بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقويم التحريفات (راجع: الفقرة ٢٥)

٤٦أ. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) من المراجع أن يأخذ في الحسبان كلاً من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقويم ما إذا كان التحريف جوهرياً^{٢٧} وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضاً على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

٤٧أ. يعني تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقرير المالي المنطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو مُحَرَفَة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

^{٢٧} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١(أ). وتقدم الفقرة ٢١أ من معيار المراجعة (٤٥٠) إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقويم التحريف.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٦)

٤٨٠. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إفادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المكلفين بالحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، (أ) تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
 - ما يكون عندما يقدم المكلفون بالحوكمة إفادات شفوية محددة للمراجع فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - ما يكون عندما تكون للمكلفين بالحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذات العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
٤٩٠. قد يقرر المراجع أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإفادة بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لا تشتمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

٥٠٠. يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة^{٢٨} بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المراجع في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة:
- عدم إفصاح الإدارة (سواءً بشكل متعمد أو لا) للمراجع عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
 - تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
 - عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
 - مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

^{٢٨} تقدم الفقرة ٨٠ من معيار المراجعة (٢٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٦٠): الأحداث اللاحقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٦٠)

الأحداث اللاحقة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٢	 الأحداث اللاحقة
٣	 تاريخ السريان
٤	 الأهداف
٥	 التعريفات

المتطلبات

٩-٦	 الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع
١٣-١٠	 الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية
١٧-١٤	 الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١أ	 نطاق هذا المعيار
٥أ-٢أ	 التعريفات
١٠أ-٦أ	 الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع
١٧أ-١١أ	 الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية
٢٠أ-١٨أ	 الحقائق التي يعلم بها المراجع بعد إصدار القوائم المالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند مراجعة القوائم المالية. ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، وهي المعلومات التي يتناولها معيار المراجعة (٧٢٠).^١ ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

الأحداث اللاحقة

٢. قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقرير المالي إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص.^٢ وتحدد تلك الأطر عادةً نوعين من الأحداث:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ويوضح معيار المراجعة (٧٠٠) أن تاريخ تقرير المراجع يُعلم القارئ بأن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.^٣

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٤. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

التعريفات

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

- (أ) تاريخ القوائم المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.
- (ب) تاريخ اعتماد القوائم المالية: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٢)
- (ج) تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). (راجع: الفقرة أ٣)
- (د) تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

^١ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^٢ على سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة (١٠٠) "الأحداث بعد فترة التقرير" المعالجة في القوائم المالية للأحداث، الموالية وغير الموالية على السواء، التي تقع بين تاريخ القوائم المالية (المشار إليه بلفظ "نهاية فترة التقرير" في معيار المحاسبة) وتاريخ التصريح بإصدارها.

^٣ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٦٧

(هـ) الأحداث اللاحقة: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.

المتطلبات

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع

٦. 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. ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية. (راجع: الفقرة ٦١)
٧. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٦، بحيث تغطي الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المراجع، أو أقرب تاريخ له ممكن عملياً. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، التي يجب أن تتضمن ما يلي: (راجع: الفقرتين ٧١، ٨١)

- (أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعها 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. (راجع: الفقرة ٩١)
- (ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة التي عُقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي لا تتوفر لها محاضر حتى الآن. (راجع: الفقرة ١٠١)
- (د) قراءة أحدث قوائم مالية أولية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.
٨. إذا تعرّف المراجع، نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب الفقرتين ٦ و ٧، على أحداثٍ تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الإفادات/المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادة مكتوبة، وفقاً لمعييار المراجعة (٥٨٠)؛ بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب لها إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إضافة إفصاح، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

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

١٠. لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢١)

- (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 تعتمدها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

١١. إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع:

- (أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.
- (ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

٤ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و ٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة. ويجب ألا يكون التقرير الجديد للمراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

١٢. عندما لا يحظر نظام أو لائحة أو إطار التقرير المالي على الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، وعندما لا يُحظر على المسؤولين عن اعتماد القوائم المالية قصر اعتمادهم على ذلك التعديل، فإنه يُسمح للمراجع بأن يقصر إجراءات المراجعة المطبقة على الأحداث اللاحقة وفقاً لمتطلبات الفقرة ١١(ب)(١) على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المراجع إما أن:

(أ) يُعدل تقريره ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية؛ أو (راجع: الفقرة ١٣)

(ب) يقدم تقريراً جديداً أو معدلاً يتضمن بياناً في فقرة لفت الانتباه^٥ أو في فقرة أمر آخر يشير إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية.

١٣. في بعض الدول، قد لا يكون مطلوباً من الإدارة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي إصدار قوائم مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المراجع إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فحينئذٍ: (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

(أ) إذا لم يكن تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بعد، فيجب على المراجع تعديل رأيه وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٧٠٥) ثم يقوم بتقديم تقريره؛ أو

(ب) إذا كان تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بالفعل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف الثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة. وإذا صدرت القوائم المالية، رغم ذلك، في وقت لاحق دون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

١٤. 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 كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتمز الإدارة معالجة الأمر بها في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٨)

١٥. إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة ١٩)

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(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.

(ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

^٥ انظر معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^٦ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و ٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، وتأريخ التقرير الجديد للمراجع بتاريخ لا يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، تعديل تقرير المراجع أو تقديم المراجع لتقرير جديد وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢.

١٦. يجب أن يُضمّن المراجع في تقريره الجديد أو المعدل فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه المراجع.

١٧. في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالوضع، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشتركين في إدارة المنشأة،^٧ بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقرير المراجع في المستقبل. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هذه الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرة ٢٠ أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١٨. عندما تكون القوائم المالية المُراجعة مُضمّنة في مستندات أخرى لاحقة لإصدار القوائم المالية (بخلاف التقارير السنوية التي ستكون ضمن نطاق معيار المراجعة (٧٢٠))، فإن المراجع قد يتحمل مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان، مثل المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تنطوي على طرح الأوراق المالية للاكتتاب العام في الدول التي يتم فيها طرح الأوراق المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة حتى تاريخ الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما هو مشار إليه من إجراءات في الفقرتين ٦ و ٧، والتي يتم تنفيذها حتى تاريخ سريان الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب، أو تاريخ قريب منه، وقراءة نشرة الاكتتاب لتقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها تتسق مع المعلومات المالية التي يرتبط بها اسم المراجع.^٨

التعريفات

تاريخ اعتماد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥ (ب))

٢١. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي دول أخرى، قد لا تنص الأنظمة أو اللوائح على وصف لآلية الاعتماد وتتبع المنشأة ما يخصها من إجراءات في إعداد قوائمها المالية وصوغها في شكلها النهائي في ضوء هياكل الإدارة والحوكمة. وفي بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين. وفي هذه الدول، لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^٨ انظر معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٢

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥(ج))

٣١. لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقرروا بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.^٩ وبناءً عليه، لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية كما هو محدد في الفقرة ٥(ب). وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية بين تاريخ تقرير المراجع كما هو محدد في الفقرة ٥(ج) والتاريخ الذي يُقدّم فيه تقرير المراجع إلى المنشأة.

تاريخ إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥(د))

٤١. بشكل عام، يعتمد تاريخ إصدار القوائم المالية على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث إنه لا يمكن إصدار القوائم المالية المُراجعة بدون تقرير المراجع، فلا يجب فقط أن يكون تاريخ إصدار القوائم المالية المُراجعة هو نفس تاريخ تقرير المراجع أو تاريخ لاحق له، بل ينبغي أيضاً أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المراجع للمنشأة أو تاريخ لاحق له.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٥١. في حالة القطاع العام، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ عرض القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عليها على السلطة المعنية، أو تاريخ الإعلان عنها بأية صورة أخرى للجمهور.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٦-٩)

٦١. اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر، قد تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٦ إجراءات، ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، تنطوي على فحص أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تتم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. وتُنقذ إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرتين ٦ و٧ بالإضافة إلى الإجراءات التي قد ينفذها المراجع لأغراضٍ أخرى، والتي مع ذلك، قد توفر أدلة حول الأحداث اللاحقة (على سبيل المثال، للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كما في تاريخ إصدار القوائم المالية، مثل الإجراءات الخاصة بالفصل الزمني أو الإجراءات المتعلقة بالمقبوضات اللاحقة من المبالغ المستحقة التحصيل).

٧١. تنص الفقرة ٧ على إجراءات مراجعة معينة في هذا السياق، يتعين على المراجع تنفيذها بموجب الفقرة ٦. ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي ينفذها المراجع على المعلومات المتاحة، وبشكل خاص على قدر إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ القوائم المالية. فعندما تكون السجلات المحاسبية غير مُحدّثة، وبالتالي لا تكون هناك قوائم مالية أولية (سواءً لأغراض داخلية أو خارجية) قد تم إعدادها، أو عندما لا تكون هناك محاضر مُعدّة لاجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تأخذ إجراءات المراجعة الملائمة شكل الفحص المادي للدفاتر والسجلات المتاحة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية. وتقدم الفقرة ٨ أمثلة لبعض الأمور الإضافية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان في سياق هذه الاستفسارات.

٨١. بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٧، قد يرى المراجع أنه من الضروري والمناسب أن:

- يقرأ أحدث موازنات المنشأة المتاحة، وتنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة للفترة الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- يستفسر أو يوسع نطاق الاستفسارات الشفهية أو المكتوبة السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات؛ أو
- ينظر فيما إذا كانت الإفادات المكتوبة التي تغطي أحداثاً لاحقة معينة قد تكون ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

^٩ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٩. في بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

الاستفسار (راجع: الفقرة ٧(ب))

٩أ. عند الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن المراجع قد يستفسر عن الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات دين جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو تعرضت للتلف، على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالالتزامات المحتملة.
- ما إذا كانت هناك أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها، أو من المرتقب إجراؤها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، تثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الاجتماعات (راجع: الفقرة ٧(ج))

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٠أ. في القطاع العام، قد يقرأ المراجع السجلات الرسمية للإجراءات ذات الصلة الصادرة عن السلطة المعنية، ويستفسر عن الأمور المتناولة في هذه الإجراءات والتي لا توجد لها سجلات رسمية متاحة حتى الوقت الراهن.

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

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

١١أ. رغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتضمن معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

مسؤولية الإدارة تجاه المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

١٢أ. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢١٠)، تتضمن شروط ارتباط المراجعة موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.^{١٠}

التأريخ المزروح (راجع: الفقرة ١٢(أ))

١٣أ. عندما يعدل المراجع تقريره، وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة ١٢(أ)، لتضمين تاريخ إضافي يقتصر على ذلك التعديل، يظل تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير، لأن هذا التاريخ يُعلم القارئ بالوقت الذي اكتمل فيه عمل

^{١٠} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٢٤أ

المراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ولكن يتم تضمين تاريخ إضافي في تقرير المراجع لإعلام المستخدمين بأن إجراءات المراجع اللاحقة لذلك التاريخ اقتصر على التعديل اللاحق على القوائم المالية. وفيما يلي مثال توضيحي لمثل هذا التاريخ الإضافي:

(تاريخ تقرير المراجع)، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في (تاريخ استكمال إجراءات المراجعة المقتصرة على التعديل الموضح في الإيضاح (س)).

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

١٤أ. في بعض الدول، قد لا تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدلة. وغالباً ما تكون هذه هي الحالة عندما يكون إصدار القوائم المالية للفترة التالية وشيكاً، شريطة أن يتم تضمين الإفصاحات المناسبة في تلك القوائم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٥أ. في القطاع العام، قد تتضمن أيضاً التصرفات المتخذة وفقاً للفقرة ١٣، عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، التقرير بشكل منفصل للسلطة المعنية، أو للجهة الأخرى ذات الصلة في التسلسل الهرمي للتقرير، مما ترتب على الحدث اللاحق من آثار على القوائم المالية وتقرير المراجع.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

١٦أ. قد يحتاج المراجع إلى الوفاء بالتزامات قانونية إضافية، حتى وإن قام بإخطار الإدارة بعدم إصدار القوائم المالية، ووافقت الإدارة على طلبه.

١٧أ. عندما تصدر الإدارة القوائم المالية على الرغم من إخطار المراجع لها بعدم إصدارها للأطراف الثالثة، فإن تصرف المراجع لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية يعتمد على الحقوق والالتزامات النظامية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

١٨أ. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) التزامات المراجع بشأن المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد تاريخ تقريره. ورغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد إصدارها، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٩أ. في بعض الدول، قد يُحظر على منشآت القطاع العام إصدار قوائم مالية معدلة بموجب نظام أو لائحة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون التصرف المناسب من جانب المراجع هو تقديم تقرير إلى الجهة النظامية المعنية.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٧)

٢٠أ. عندما يعتقد المراجع أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قد أخفقوا في اتخاذ ما يلزم من خطوات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية التي أصدرتها المنشأة في وقت سابق رغم الإخطار السابق من جانب المراجع بأنه سيتخذ ما يلزم من تصرفات سعياً لمنع الاعتماد على تقريره، فإن تصرف المراجع عندئذٍ يعتمد على حقوقه والتزاماته النظامية. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معياري المراجعة (٥٧٠): الاستمرارية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٧٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠)

الاستمرارية

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	أساس الاستمرارية في المحاسبة
٣-٧	المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة
٨	تاريخ السريان
٩	الأهداف
	المتطلبات
١٠-١١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١٢-١٤	تقويم تقييم الإدارة
١٥	فترة ما بعد تقييم الإدارة
١٦	المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف
١٧-٢٠	استنتاجات المراجع
٢١-٢٤	الآثار المترتبة في تقرير المراجع
٢٥	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
٢٦	التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	نطاق هذا المعيار
٢أ	أساس الاستمرارية في المحاسبة
٣أ-٧أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٨أ-١٣أ	تقويم تقييم الإدارة
١٤أ-١٥أ	فترة ما بعد تقييم الإدارة
١٦أ-٢٠أ	المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف
٢١أ-٢٥أ	استنتاجات المراجع
٢٦أ-٣٥أ	الآثار المترتبة في تقرير المراجع
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع. (راجع: الفقرة ١١)

أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢. وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية يتم إعدادها على افتراض أن المنشأة منشأة مستمرة وأنها ستستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعزّم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع: الفقرة ٢١)

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

٣. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمور التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (١) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^١ وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوباً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.
٤. قد لا يوجد في أطر التقرير المالي الأخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظراً لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مبدأً أساسياً في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة ٢، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً للقيام بذلك.
٥. ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على الاجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:
- تزداد درجة عدم التأكد التي ترتبط بنتيجة حدث أو ظرف معين، بشكلٍ كبير، كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
 - يؤثر حجم المنشأة ومدى تعقيدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية، على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
 - يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في وقت إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج لا تتسق مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت إجرائها.

مسؤوليات المراجع

٦. تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^١ المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

٧. ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبناءً عليه، فلا يمكن النظر إلى خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاج، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- (ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛
- (ج) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٠. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على النحو الذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٢ يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثم: (راجع: الفقرات ٣١-٦١)
 - (أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفًا قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
 - (ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس الاستخدام المقصود لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
١١. 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. (راجع: الفقرة ٧١)

تقويم تقييم الإدارة

١٢. يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات ٨-١٠؛ ١٢١، ١٣١)
١٣. عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٦١ و ٥٧٥

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٣

المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (٥٦٠)،^٤ فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات ١١١-١٣١)

١٤. عند تقويم تقييم الإدارة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

فترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين ١٤١، ١٥١)

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف

١٦. 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، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الجوهري") من خلال تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة ١٦١)

- (أ) مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.
- (ب) تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تُحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة ١٧١)
- (ج) في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (راجع: الفقرتين ١٨١، ١٩١)
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.
- (هـ) طلب إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط. (راجع: الفقرة ٢٠١)

استنتاجات المراجع

١٧. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاج، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.
١٨. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويكون عدم التأكد جوهرياً عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حداً يستلزم، بحسب حكم المراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق ما يلي: (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)

- (أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو
- (ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

^٤ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٥(أ)

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

١٩. إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكنه يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرتين ٢٢أ، ٢٣أ)

(أ) تفصح بشكل كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تفصح بشكل واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي 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.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري

٢٠. 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. (راجع: الفقرتين ٢٤أ، ٢٥أ)

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض. (راجع: الفقرتين ٢٦أ، ٢٧أ)

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٢. في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع: الفقرات ٢٨-٣١أ، ٣٤أ)

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة ١٩؛

(ب) بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٣. في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات ٣٢أ-٣٤أ)

(أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛

(ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

٢٤. في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره. (راجع: الفقرة ٣٥أ)

٥ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٥. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،^٦ فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي:

- (أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
- (ب) ما إذا كان استخدام 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.

التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية

٢٦. 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 التأخر. وإذا اعتقد المراجع أن التأخير قد يكون مرتبطاً بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات المراجعة الزائدة الضرورية الموضحة في الفقرة ١٦، إضافة إلى مراعاة تأثير ذلك على استنتاج المراجع فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري، حسبما هو موضح في الفقرة ١٨.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١أ. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)^٧ مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الأمور المتعلقة بالاستمرارية قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة، ويوضح أن عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.^٨

أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢أ. يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضاً بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة.^٩ وقد تنشأ مخاطر الاستمرارية، على سبيل المثال لا الحصر، في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية، أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

^٦ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^٧ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^٨ انظر الفقرتين ١٥ وأ ١١ من معيار المراجعة (٧٠١).

^٩ المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرات ٣٨-٤١

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٠)

٣١. فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف يمكن أن تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الآتية ليست شاملة، كما إن وجود واحد أو أكثر من البنود لا يدل دائماً على وجود عدم تأكد جوهري.

الأمر المالية

- وجود مركز صافٍ بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأمر التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التشغيلية.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
- المشكلات العمالية.
- النقص في الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

أمر أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان موظف رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

٤٠. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة ١٠ المراجع في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة. وتسمح هذه الإجراءات أيضاً بإجراء المزيد من المناقشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٠)

٥٠. قد يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطات اللازمة لاستمرار العمليات.

٦٠. تتضمن الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى فقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

الانتباه الدائم طوال المراجعة لأدلة المراجعة التي بشأن الأحداث أو الظروف (راجع: الفقرة ١١)

٧٠. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك عند حصوله على دليل مراجعة إضافي خلال سير المراجعة يؤثر على تقييم المراجع للخطر. وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بتقييم المخاطر، فبجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، قد يلزم إعادة النظر في تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية. فوجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع استجابةً للمخاطر المقيّمة. ويضع معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات وتقدم إرشادات بشأن هذه المسألة.

تقويم تقييم الإدارة

تقويم الإدارة والتحليل الداعم وتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

٨٠. يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من نظر المراجع في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

٩٠. ليس من مسؤولية المراجع تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المربحة وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييمها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع تقويم مدى مناسبة تقييم الإدارة بدون تنفيذ إجراءات تقويم مُفصلة، إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى للمراجع كافية لتمكين المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

١٠٠. في ظروف أخرى، قد يتضمن تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢، إجراء تقويم للأدلة التي تتبعها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

١٠ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

١١ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

١١أ. تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.^{١٢}

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين ١٢، ١٣)

١٢أ. في حالات عديدة، يُحتمل ألا تكون إدارات المنشآت الأصغر قد أعدت تقييماً تفصيلياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال وبالأفاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المراجع إلى تقييم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، قد يكون من المناسب مناقشة تمويل المنشأة متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة المستندية وعدم تناقضها مع فهم المراجع للمنشأة. وبناءً عليه، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ الذي يقضي بأن يطلب المراجع من الإدارة مد فترة تقييمها، قد يتم الوفاء به، على سبيل المثال، عن طريق المناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة، مثل الأوامر المستلمة للتوريدات المستقبلية، التي تم تقييم جدواها أو إثباتها بأية صورة أخرى.

١٣أ. غالباً ما يكون استمرار الدعم المقدم من المدراء المالكين مهماً لقدرة المنشآت الأصغر على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يكون الجانب الأكبر من تمويل المنشأة الأصغر عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذا التمويل. فعلى سبيل المثال، قد يكون استمرار منشأة صغيرة واقعة في ضائقة مالية معتمداً على أن القرض الذي قدمه المدير المالك يكون تالياً في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن المدير المالك يدعم قرضاً للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، قد يحصل المراجع على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تالياً في الاستحقاق أو بشأن الضمان. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم المراجع 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.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

١٤أ. وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١١، يظل المراجع منتبهاً لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. ونظراً لأن درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف تزداد كلما كان الحدث أو الظرف بعيداً في المستقبل، فعند النظر في الأحداث أو الظروف البعيدة في المستقبل، يلزم أن تكون المؤشرات الدالة على قضايا تتعلق بالاستمرارية مهمة قبل حاجة المراجع للنظر في اتخاذ المزيد من التصرفات. وفي حالة تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، فقد يحتاج المراجع لأن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦.

١٥أ. فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي وفقاً لما هو وارد في الفقرة ١٣ ستكون اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ القوائم المالية.

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف (راجع: الفقرة ١٦)

١٦أ. يمكن أن تتضمن إجراءات المراجعة ذات الصلة بالمتطلب الوارد في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية أولية متاحة خاصة بالمنشأة.
- قراءة شروط سندات الدين غير المغطاة برهن واتفقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.

^{١٢} على سبيل المثال، يعرف المعيار الدولي للمحاسبة (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي أن تكون على الأقل، ولكن ليس على سبيل الحصر، اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا ومطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- طلب المصادقة من الأطراف ذات العلاقة والأطراف الثالثة على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي واستمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابليتها للتنفيذ، وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقويم خطط المنشأة للتعامل مع طلبيات العملاء غير المنقذة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر فيها بأية صورة أخرى.
- التأكد من وجود تسهيلات الاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير بشأن الإجراءات التنظيمية وفحص هذه التقارير.
- تحديد مدى كفاية الدعم المقدم لأي عمليات استبعاد مُخططة للأصول.

تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

١٧أ. يمكن أن يتضمن تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك، على سبيل المثال، خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٦ (ج))

١٨أ. بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١٦ (ج)، قد يقارن المراجع بين:

- المعلومات المالية المستقبلية خلال آخر فترات سابقة والنتائج التاريخية؛
- المعلومات المالية المستقبلية خلال الفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.

١٩أ. عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعماً مستمراً من قبل أطراف ثالثة، سواءً من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج المراجع للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٦ (ه))

٢٠أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على إفادات مكتوبة معينة، بجانب تلك التي تتطلبها الفقرة ١٦، لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية وجدوى تلك الخطط.

استنتاجات المراجع

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٨)

٢١أ. تُستخدم عبارة "عدم التأكد الجوهرى" في معيار المحاسبة (١) عند مناقشة حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، والتي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي بعض أطر التقرير المالي الأخرى تُستخدم عبارة "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهرى

٢٢أ. توضح الفقرة ١٨ أن حالة عدم التأكد الجوهرى توجد عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها، كبيراً بحيث يصبح إضافة إفصاح مناسب عنها ضرورياً لتحقيق العرض العادل (في حالة أطر العرض العادل)، أو حتى لا تكون القوائم المالية

مضللة (في حالة أطر الالتزام). ويُعد المراجع مطالباً بموجب الفقرة ١٨ باستنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد جوهري من هذا القبيل، بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يضع تعريفاً لحالة عدم التأكد الجوهري، وبغض النظر عن كيفية تعريفه لها. ٢٣١. تتطلب الفقرة ١٩ من المراجع تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد المراجع لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الجوهري، التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات التي تتطلبها بعض أطر التقرير المالي، التي يتم تقديمها بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٩، الإفصاح عما يلي:

- تقويم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
 - الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- وقد توفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات إضافية بشأن مراعاة الإدارة للإفصاحات التي تتعلق بحجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٠)

٢٤١. حتى في حالة عدم وجود عدم تأكد جوهري، فإن الفقرة ٢٠ تتطلب من المراجع أن يقوم في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحاً كافياً عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تتناول بعض أطر التقرير المالي إفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
 - تقويم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
 - خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
 - الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة أثناء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
٢٥١. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل يتضمن النظر في العرض العام وهيكَل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.^{١٣} وتبعاً للحقائق والظروف، قد يحدد المراجع أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، ولا توجد أي إفصاحات يتطلبها بشكلٍ صريح إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بهذه الظروف.

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢١)

٢٦١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في القوائم المالية غير مناسب، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ٢١، والذي يقضي بأن يبدي المراجع رأياً معارضاً، ينطبق بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تتضمن، أو لا تتضمن، إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

٢٧١. عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فإن الإدارة قد تكون مطالبة أو مسموحاً لها بإعداد القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المراجع قادراً على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يكون المراجع قادراً على إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كافٍ فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوءه، لكنه قد يرى

^{١٣} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٤

أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٦) في تقرير المراجع لفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٢٨أ. يُعد تحديد عدم التأكد الجوهري أمراً مهماً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولذلك، فإن استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

٢٩أ. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارة المطلوبة إدراجها في تقرير المراجع عن القوائم المالية عندما تكون المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

٣٠أ. توضح الفقرة ٢٢ الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة التي سيتم عرضها في تقرير المراجع في كل حالة من الحالات المذكورة. وقد يذكر المراجع معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، على سبيل المثال، لشرح:

- أن وجود حالة عدم تأكد جوهري يُعد أمراً أساسياً في فهم المستخدمين للقوائم المالية: ١٥ أو
- كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (انظر أيضاً الفقرة ١١).

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٢)

٣١أ. يقدم المثال التوضيحي (١) في ملحق هذا المعيار مثالاً لتقرير المراجع عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري وإجراء إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية. ويتضمن أيضاً ملحق المعيار (٧٠٠) صيغة توضيحية ليتم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٣)

٣٢أ. يقدم المثالان التوضيحيان (٢) و(٣) في ملحق هذا المعيار مثالين لتقارير المراجع التي تحتوي على آراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن مع عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن حالة عدم تأكد جوهري.

٣٣أ. في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد تُعد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى المراجع أنه من المناسب في حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة العبارات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) إرشادات في هذا الشأن. ١٦

الاتصال بالسلطات التنظيمية (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٣٤أ. عندما يرى مراجع منشأة خاضعة للتنظيم أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير المراجع، فقد يتحمل المراجع واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته (راجع: الفقرة ٢٤)

٣٥أ. في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، لأنه قد يكون من غير الممكن للمراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة التي تتعلق بوجود خطط وضعها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى.

١٤ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أخرى في تقرير المراجع المستقل"

١٥ معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرة ٢

١٦ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٠

الملحق

(راجع: الفقرات ٢٩١، ٣١١، ٣٢١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري ووجود إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري وأن القوائم المالية مُحَرَّفَة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكيد الجوهري.

المثال التوضيحي (١): رأي غير معدل عند وجود عدم تأكد جوهري وإفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) ١٧ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).^{١٨}
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٩}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

^{١٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{١٨} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

^{١٩} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً للمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٠}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في معيار المراجعة (٧٠٠).^{٢١}]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{٢٠} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٢١} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفّظ عند وجود عدم تأكيد جوهري وعند تحريف القوائم المالية بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدّث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكيد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويناقش الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية حجم ترتيبات التمويل، وانتهاء ترتيبات التمويل وإجمالها؛ لكنّ القوائم المالية لا تتضمن نقاشاً يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكيد جوهري.
- القوائم المالية محرفة بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكيد الجوهري. وتم إبداء رأي متحفّظ بسبب استنتاج المراجع أن التأثيرات الواقعة على القوائم المالية بسبب عدم كفاية هذا الإفصاح تُعد جوهريّة لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفّظ في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢٢}

الرأي المتحفّظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء الإفصاح غير المكتمل عن المعلومات المشار إليها في قسم "أساس الرأي المتحفّظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{٢٢} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح (ص)، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة، وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في ١٩ مارس ٢٠١٠. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكيد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. والقوائم المالية لم تفصح بصورة كافية عن هذا الأمر.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٣}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]^{٢٤}

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٣} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٤} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣) - رأي معارض عند وجود عدم تأكد جوهري وعدم الإفصاح عنه في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن الشركة تنظر في إعلان إفلاسها. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بحالة عدم التأكد الجوهري. ويتم إبداء رأي معارض بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تُعد جوهرياً ومنتشرة.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢٥}

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق دفع المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^{٢٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذه الحقيقة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لراينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٦}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]^{٢٧}

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٢٧} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٨٠)

الإفادات المكتوبة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١	 نطاق هذا المعيار
٤-٣	 الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
٥	 تاريخ السريان
٦	 الأهداف
٨-٧	 التعريفات

المتطلبات

٩	 الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
١٢-١٠	 الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
١٣	 الإفادات المكتوبة الأخرى
١٤	 تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
١٥	 شكل الإفادات المكتوبة
٢٠-١٦	 الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١أ	 الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة
٦أ-٢أ	 الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة
٩أ-٧أ	 الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة
١٣أ-١٠أ	 الإفادات المكتوبة الأخرى
١٤أ	 الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح
١٨أ-١٥أ	 تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها
٢١أ-١٩أ	 شكل الإفادات المكتوبة
٢٢أ	 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
٢٧أ-٢٣أ	 الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب الإفادات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.
٢. يحتوي الملحق الأول على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع الإفادات المكتوبة. ولا تُحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة

٣. أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه^١ والإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. (راجع: الفقرة ١١)
٤. رغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. 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.

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛
 - (ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛
 - (ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

إفادة مكتوبة: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.
٨. لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوةً على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^١ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٥ (ج)

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمور ذات الصلة. (راجع: الفقرات ٢٠-٦١)

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة.^٢ (راجع: الفقرات ٧١-٩٠، ١٤٠، ٢٢١)

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

١١. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

(أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛^٣

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٧١-٩٠، ١٤٠، ٢٢١)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة

١٢. يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١ بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.

الإفادات المكتوبة الأخرى

١٣. تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات ١٠٠-١٣١، ١٤٠، ٢٢١)

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

١٤. 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 (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ١٥٠-١٨١)

شكل الإفادات المكتوبة

١٥. يجب تقديم الإفادات المكتوبة في صورة خطاب إفادات موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادات. (راجع: الفقرات ١٩٠-٢١١)

^٢ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(ب)(١)

^٣ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(٣)

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة

١٦. إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين ٢٤١، ٢٥١)

١٧. وعلى وجه الخصوص، إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرة ٢٣١)

١٨. إذا استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)،^٤ مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

١٩. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، يجب على المراجع:

- (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛
- (ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛
- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

٢٠. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية:

- (أ) إذا استنتج المراجع وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة، مما يجعل الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١ لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١. (راجع: الفقرتين ٢٦١، ٢٧١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة ٣)

١١. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليس شفهيّة، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

^٤ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

٢١. تُطلب الإفادات المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المكلفين بالحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب الإفادات المكتوبة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

٣١. بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة.

٤١. ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب الإفادات المكتوبة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن قياسات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يضطلعون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

٥١. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُضمّنة في الإفادات.

٦١. لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إفادات مدروسة، قد يطلب المراجع من الإدارة أن تذكر في الإفادات المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الإفادات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعها المنشأة بالفعل.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

٧١. لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجع على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراجع على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تفر بمسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراجع أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة، بدون سؤالها عما إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

٨١. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و ١١ إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تفر وتفهم مسؤولياتها، من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بمسؤولياتها وفهمها لها في الإفادات المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط ارتباط المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحَمَّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط ارتباط المراجعة مُعدّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

واتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (٢١٠)، فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بمسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقده (كما سبق مناقشته في فقرة ٥٥ من هذا المعيار).

٥ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٩٠. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إفادات مكتوبة إضافية. وقد تتضمن هذه الإفادات المكتوبة إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

١٠٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكتملة للإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة (١٠)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الإفادات، إفادات بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو تم قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وفقاً لذلك الإطار:
 - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
 - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
 - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الأعباء على الأصول، والأصول الموهونة كضمان؛
 - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب.

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة للمراجع

١١٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١١، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أبلغت المراجع بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

الإفادات المكتوبة بشأن إقرارات معينة

١٢٠. عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقويم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراجع في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:

- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
 - الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
 - قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
 - وجود أو نقص أية معلومات أخرى ربما يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيته.
١٣٠. بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراجع من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بإقرار محدد أو حول مدى اكتمال هذا الإقرار. فعلى سبيل المثال، إذا كان مقصد الإدارة يُعد مهماً بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إفادة مكتوبة من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك الإقرار.

الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

١٤أ. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي تُعد نافهة بشكل واضح^٦. وقد يعين المراجع حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزها أنها نافهة بشكل واضح. وبنفس الطريقة، قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض الإفادات المكتوبة التي يطلبها.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة ١٤)

١٥أ. لأن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي المراجع، ولا يمكن تأريخ تقرير المراجع، قبل تاريخ الإفادات المكتوبة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراجع معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة تُورخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

١٦أ. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراجع الحصول على إفادة مكتوبة بشأن إقرار معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إفادة مكتوبة مُحدثة.

١٧أ. تغطي الإفادات المكتوبة جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراجع والإدارة على شكل الإفادة المكتوبة التي تُحدّث الإفادات المكتوبة المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الإفادات المكتوبة، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

١٨أ. يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكنهم من تقديم بعض أو جميع الإفادات المكتوبة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تقلل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذي ينص على أن المراجع يطلب منهم إفادات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٥)

١٩أ. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمّنة في خطاب الإفادات الموجه إلى المراجع. غير أنه في بعض الدول قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إفادة لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراجع أنه يمثل شكلاً مناسباً للإفادة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١. وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب الإفادات. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١.
- ما إذا كان البيان مقدماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراجع الإفادات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة للمراجع من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة ١٤).

٢٠أ. لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة باعتماد القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراجع بأن جميع الإفادات الضرورية قد تم تقديمها مع الوعي بالمقصود منها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.

٢١أ. يقدم الملحق (٢) مثالاً توضيحياً لخطاب الإفادات.

^٦ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

٢٢أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلبها من الإدارة.^٧

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

٢٣أ. 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.

٢٤أ. قد تدعو المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، 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.

٢٥أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.^٨ وربما يكون المراجع قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، لكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٠)

٢٦أ. كما هو موضح في الفقرة ٧أ، لا يكون المراجع قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و ١١. وبناءً عليه، فإذا استنتج المراجع كما هو موضح في الفقرة ٢٠أ) أن الإفادات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الإفادات المكتوبة، فلا يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته تأثيرات منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف.^٩

٢٧أ. إن تعديل الإفادة المكتوبة عما يكون المراجع قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإفادة المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، باستثناء عدم الالتزام الجوهرى بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراجع بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦ (ج) (٢)

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتين ٨ (ج) و ١٠

^٩ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٩

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٠
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات معينة لبنود مُختارة"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٧
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٦
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ١٦ (هـ)
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٣ (ج)

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٢١١)

مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠) ^{١٠} للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع)

(إلى المراجع)

نقدم لكم خطاب الإفادات المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ ^{١١} بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

ونحن نؤكد ما يلي (على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض الإلمام بالمعلومات المناسبة):

القوائم المالية

- أننا قد وقَّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.
- أن الطرق والبيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح المعقول في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث))
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (٥٦٠))
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بـ خطاب الإفادات قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (٤٥٠))
- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة ١٠١ من هذا المعيار)].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي: ^{١٢}
- إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

^{١٠} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١١} عندما يكون تقرير المراجع عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراجع.

^{١٢} في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيت أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.

• أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.

• أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (٢٤٠))

• 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 الذين يتولون أدواراً مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

○ أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٤٠))

• 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. (معيار المراجعة (٢٤٠))

• أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة فيما يتعلق بعدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي ينبغي أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٥٠))

• أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها. (معيار المراجعة (٥٥٠))

• [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة ١١ من هذا المعيار)]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	المقدمة
١١-١	نطاق هذا المعيار
١٢	تاريخ السريان
١٣	الأهداف
١٥-١٤	التعريفات
	المتطلبات
١٦	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة
٢١-١٧	القبول والاستمرار
٢٩-٢٢	الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة
٣٢-٣٠	فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة
٣٤-٣٣	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
٣٦-٣٥	الأهمية النسبية
٤٤-٣٧	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
٤٨-٤٥	تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله
٥٠-٤٩	الأحداث اللاحقة
٥٢-٥١	تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
٥٣	تقرير المراجع
٥٨-٥٤	الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة
٥٩	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١٨أ-١١	نطاق هذا المعيار
٢٨أ-١٩أ	التعريفات
٣١أ-٢٩أ	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة
٤٦أ-٣٢أ	القبول والاستمرار

٨٧أ-٤٧أ	 الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة
١٠٧أ-٨٨أ	 فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة
١١٥أ-١٠٨أ	 التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
١٢٣أ-١١٦أ	 الأهمية النسبية
١٤٣أ-١٢٤أ	 الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
١٤٩أ-١٤٤أ	 تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله
١٥٠أ	 الأحداث اللاحقة
١٥٦أ-١٥١أ	 تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
١٥٨أ-١٥٧أ	 تقرير المراجع
١٦٥أ-١٥٩أ	 الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة
١٨٢أ-١٦٦أ	 التوثيق

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

الملحق الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

الملحق الثالث: أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

المقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية للمجموعات (مراجعة المجموعة). ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة المجموعة، بما في ذلك عندما يتم إشراك مراجعي المكونات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو تتوسع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة على مراجعة المجموعة، وبخاصة معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)¹ ومعيار المراجعة (٢٣٠)² ومعيار المراجعة (٣٠٠)³ ومعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)⁴ ومعيار المراجعة (٣٣٠)⁵. (راجع: الفقرتين ١١، ٢١)
٢. تشتمل القوائم المالية للمجموعة على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد، كما هو موضح في الفقرة ١٤ (ك). ولا يقتصر مصطلح آلية التوحيد المستخدم في هذا المعيار على إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وإنما يشير أيضاً إلى عرض القوائم المالية المجمعة، وإلى تجميع المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل مثل الفروع أو الأقسام. (راجع: الفقرات ٣-٥، ٢٧)
٣. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)⁶، فإن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، قد يكون مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية بخلاف مراجعة المجموعات عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا المعيار مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

المجموعات والمكونات

٤. قد يتم تنظيم المجموعات بطرق متعددة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب المنشآت النظامية أو غيرها (على سبيل المثال، منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية). وفي حالات أخرى، قد يتم تنظيم المجموعة حسب الموقع الجغرافي، أو حسب الوحدات الاقتصادية الأخرى (بما في ذلك الفروع أو الأقسام)، أو حسب الوظائف أو الأنشطة التجارية. وفي هذا المعيار، يُشار إلى هذه الأشكال المختلفة للتنظيم، مجتمعة، بلفظ "المنشآت أو وحدات العمل". (راجع: الفقرة ٦١)
٥. يحدد مراجع المجموعة منهجاً مناسباً للتخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. ولهذا الغرض، يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. ويستند هذا التحديد إلى فهم مراجع المجموعة للمجموعة وبيئتها، وعوامل أخرى مثل القدرة على تنفيذ إجراءات المراجعة مركزياً، أو وجود مراكز للخدمة المشتركة، أو توفر نظم معلومات ورقابة داخلية مشتركة. (راجع: الفقرات ٧-٩)

إشراك مراجعي المكونات

٦. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)⁷ من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند مراجعة المجموعات، قد يكون من بين هذه الموارد مراجعي المكونات. ولهذا يتطلب هذا المعيار من مراجع المجموعة تحديد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت هذه المشاركة ومداهها.
٧. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات بغية توفير المعلومات، أو تنفيذ أعمال المراجعة، للوفاء بمتطلبات هذا المعيار. وقد يتوفر لدى مراجعي المكونات خبرة أكبر ومعرفة أعمق مما لدى مراجع المجموعة بشأن المكونات وبيئاتها (بما في ذلك الأنظمة واللوائح المحلية وممارسات

١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

٣ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

٦ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١١

٧ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

العمل واللغة والثقافة). وعليه، فإنه يمكن إشراك مراجعي المكونات في جميع مراحل مراجعة المجموعة، وهو ما يتم في الغالب. (راجع: الفقرتين ١٠.أ، ١١.أ)

٨. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرى وخطر الاكتشاف.^٨ ويشمل خطر الاكتشاف عند مراجعة المجموعة خطر أن مراجع أحد مكونات المجموعة قد لا يكتشف تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، وهذا التحريف قد يتسبب في حدوث تحريف جوهرى في القوائم المالية للمجموعة وقد لا يكتشفه مراجع المجموعة. ولهذا يتطلب هذا المعيار المشاركة الكافية والمناسبة من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، في عمل مراجعي المكونات ويشتد على أهمية الاتصال المتبادل بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. ويوضح هذا المعيار أيضاً الأمور التي يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرتين ١٢.أ، ١٣.أ)

نزعة الشك المهني

٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،^٩ فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وقد يتم إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته، بما في ذلك من خلال التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد تشتمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني. (راجع: الفقرات ١٤أ-١٨أ)

التدرج

١٠. يستهدف هذا المعيار جميع الارتباطات الخاصة بمراجعة المجموعات، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق الطبيعة الخاصة بمراجعة كل مجموعة وظروفها. وعلى سبيل المثال، عندما يتولى مراجع المجموعة مراجعة المجموعة بالكامل، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة مراجعي المكونات. وقد تكون هذه هي الحال عندما يكون مراجع المجموعة قادراً على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مركزي أو قادراً على تنفيذ الإجراءات في المكونات دون إشراك مراجعي المكونات. وقد تفيد أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين ١١٩ وأ ١٢٠ عند تطبيق هذا المعيار في هذه الظروف.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المجموعة

١١. يظل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المسئول، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن..." أو "يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، على الترتيب، بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، بمن فيهم مراجعي المكونات. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٩أ)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمجموعات للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) فيما يخص قبول ارتباط مراجعة المجموعة والاستمرار فيه، تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة؛

^٨ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٣٤أ

^٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و ١٦

- (ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها فى القوائم المالية للمجموعة، سواء كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التى تم تقييمها؛
- (ج) المشاركة الكافية والمناسبة فى عمل مراجعى المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما فى ذلك الاتصال معهم بوضوح بشأن نطاق عملهم وتوقيتته، وتقويم نتائج ذلك العمل؛
- (د) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التى تم تنفيذها، بما فى ذلك فيما يتصل بالعمل الذى نفذه مراجعو المكونات، كأساس لتكوين رأى بشأن القوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

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

- (أ) خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٩أ)
- (ب) المكون: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجارى، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ٢٠أ)
- (ج) مراجع المكون: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط^{١٠} عند مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٢١أ-٢٣أ)
- (د) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن المكون. (راجع: الفقرة ٢٤أ)
- (هـ) الأهمية النسبية للتنفيذ فى المكونات: مبلغ يقوم مراجع المجموعة بتعيينه لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالمكونات.
- (و) المجموعة: المنشأة المُعدة للتقرير، المُعد لها القوائم المالية للمجموعة.
- (ز) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- (ح) مراجع المجموعة: الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وأعضاء فريق الارتباط بخلاف مراجعى المكونات. ويتولى مراجع المجموعة المسؤولية عمّا يلي:

- (١) تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة؛
- (٢) توجيه مراجعى المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم؛
- (٣) تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأى بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- (ط) رأى مراجعة المجموعة: رأى المراجعة فى القوائم المالية للمجموعة.
- (ي) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: الشريك المسؤول عن الارتباط^{١١} الذى يتولى المسؤولية عن مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ٢٥أ)
- (ك) القوائم المالية للمجموعة: قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. ولأغراض هذا المعيار، تشمل آلية التوحيد: (راجع: الفقرات ٢٦أ-٢٨أ)

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(د)

^{١١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(أ)

- (١) التوحيد أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة: (*) أو
- (٢) 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
- (٣) تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.
- (ل) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- (م) الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة: الأهمية النسبية للتنفيذ^{١٢} فيما يتعلق بالقوائم المالية للمجموعة ككل، على النحو الذي يحدده مراجع المجموعة.

١٥. الإشارة في هذا المعيار إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي ينطبق على القوائم المالية للمجموعة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة

١٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٣} يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط مراجعة المجموعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرتين ٢٩أ، ٣٠أ)
- (أ) تحمل المسؤولية عن توفير بيئة لارتباط مراجعة المجموعة تشدّد على السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٣١أ)
- (ب) المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك في عمل مراجعي المكونات، بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه.

القبول والاستمرار

١٧. قبل قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات ٣٢أ-٣٥أ)
١٨. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، 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. (راجع: الفقرة ٣٦أ)

شروط الارتباط

١٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٢١٠)،^{١٤} يجب على مراجع المجموعة الحصول على موافقة إدارة المجموعة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن تزويد فريق الارتباط بما يلي: (راجع: الفقرة ٣٧أ)
- (أ) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون إدارة المجموعة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية للمجموعة مثل السجلات والوثائق وغيرها؛
- (ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها فريق الارتباط من إدارة المجموعة أو إدارات المكونات لغرض مراجعة المجموعة؛
- (ج) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المجموعة يرى فريق الارتباط أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

^{١٢} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ٩ و ١١

^{١٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

^{١٤} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرتان ٦(ب) و ٨(ب)

القيود الخارجية عن سيطرة إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢٠. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن إدارة المجموعة لا تستطيع تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات أو الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة بسبب قيود خارجية عن سيطرة إدارة المجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٣٨-٤٦١)

القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢١. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات ٤٣-٤٦١)

- (أ) أنه من غير الممكن أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة؛
- (ب) أن التأثير المحتمل لهذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة،
- فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إمّا:

(١) عدم قبول الارتباط، في حالة الارتباط لأول مرة، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المتكرر، متى كان الانسحاب ممكنًا بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(٢) الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة قدر الإمكان، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر.

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

٢٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٠٠)،^{١٥} يجب على مراجع المجموعة تحديد استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وخطة لمراجعة المجموعة، وتحديثهما عند اللزوم. وفي سبيل ذلك، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات ٤٧١-٥٠١)

- (أ) المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة: (راجع: الفقرة ٥١٤)
- (ب) الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومدتها. (راجع: الفقرات ٥٢١-٥٦١)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٢٣. عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون. (راجع: الفقرة ٥٧١)

٢٤. أثناء التقويم المنصوص عليه في الفقرة ٢٣، يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونهم معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. (راجع: الفقرة ٥٨١)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

٢٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٦} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات ٥٩١، ٦٠١، ٨٧١)

- (أ) إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه؛
- (ب) التأكد مما إذا كان مراجعو المكونات يفهمون المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، وسيلتزمون بها، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

^{١٥} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرات ٧-١١

^{١٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧

موارد الارتباط

٢٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٧} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات ٦١١-٦٨١)

(أ) التحقق من أن مراجعي المكونات يحفظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكون؛

(ب) في حال قيام المكتب الخاص بمراجع المجموعة بتوفير معلومات عن نتائج آلية المتابعة والتصحيح أو التفاصيل الخارجية فيما يتعلق بمراجع المكون أو في حال توفر تلك المعلومات بأية طريقة أخرى للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، تحديد مدى صلة هذه المعلومات بالتحقق المنصوص عليه في الفقرة ٢٦ (أ) الذي يقوم به مراجع المجموعة.

٢٧. يجب على مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم يلتزم مراجع المكون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجع المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛^{١٨} أو (راجع: الفقرتين ٦٩٠، ٧٠٠)

(ب) إذا كانت لدى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الواردة في الفقرات ٢٣-٢٦. (راجع: الفقرة ٧١١)

تنفيذ الارتباط

٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٩} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، مع مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرات ٧٢١-٧٧١)

(أ) المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؛

(ب) المجالات التي تنطوي على أحكام مهمة أثناء مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مراجعي المكونات

٢٩. يجب على مراجع المجموعة الاتصال مع مراجعي المكونات لإبلاغهم بمسؤوليات كل منهم وبما يتوقعه منهم، بما في ذلك توقعه بحدوث الاتصالات بينه وبينهم في الأوقات المناسبة طوال مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٧٨١-٨٧١)

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

٣٠. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٢٠} يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات ٨٨٨-٩٢١)

(أ) المجموعة وبيئتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرات ٩٣١-٩٥١)

(١) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:

أ. المواقع التي تزاوّل فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛

ب. طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابهها عبر المجموعة؛

ج. مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة؛

^{١٧} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

^{١٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

^{١٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

- (٢) العوامل التنظيمية التي تؤثر على المنشآت ووحدات العمل في المجموعة؛
- (٣) المقاييس المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشآت أو وحدات العمل؛
- (ب) إطار التقرير المالي المنطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة؛
- (ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:
- (١) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛ (راجع: الفقرات ٩٦٠-٩٩٩، ١٠٢١)
- (٢) ما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه؛ (راجع: الفقرات ١٠٠-١٠٢١)
- (٣) آلية التوحيد التي تستخدمها المجموعة، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، إن وجدت، وتعديلات التوحيد؛
- (٤) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة ومسؤوليات إعداد التقرير المالي ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمجموعة. (راجع: الفقرات ١٠٣-١٠٥)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣١. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة ١٠٦)
- (أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميم أو تنفيذ مراجع المكون لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛
- (ب) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٥٠)، العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون؛ (راجع: الفقرة ١٠٧)
- (ج) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠)، الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو التي حددها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون.
٣٢. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بما يلي:
- (أ) الأمور المتعلقة بالمعلومات المالية للمكون التي يحدد مراجع المكون أنها ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواء بسبب الغش أو الخطأ؛
- (ب) العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديددها في السابق؛ (راجع: الفقرة ١٠٧)
- (ج) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع المكون قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة ٣٠، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما فيها ما يتعلق بآلية التوحيد. (راجع: الفقرات ١٠٨-١١٣)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول

^{٢١} معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٧

^{٢٢} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{٢٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٢٨-٣٤

^{٢٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

عليها من إجراءات تقييم المخاطر التي نفذها هو ومراجعو المكونات توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين ١١٤، ١١٥)

الأهمية النسبية

٣٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٢٠)،^{٢٥} ومعيار المراجعة (٤٥٠)،^{٢٦} وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر مكونات مختلفة، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها:

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات. ولغرض مواجهة خطر التجميع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. (راجع: الفقرات ١١٦-١٢٠)

(ب) الحد الذي إذا تخطته التحريفات التي تم التعرف عليها في المعلومات المالية للمكون فيجب الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة. ولا يجوز أن يتجاوز هذا الحد المبلغ الذي يعتبر تافهاً بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة ١٢١)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣٦. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجع المكون بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرة ٣٥. (راجع: الفقرتين ١٢٢، ١٢٣)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

٣٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،^{٢٧} يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداه، بما في ذلك تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك المكونات وتوقيتها ومداه. (راجع: الفقرات ١٢٤-١٣٩)

آلية التوحيد

٣٨. يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التوحيد. ويجب أن يشمل هذا: (راجع: الفقرة ١٤٠)

(أ) تقويم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على آليات التوحيد الفرعية عند الاقتضاء؛

(ب) تقويم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، ومدى اكتمالها ودقتها؛ (راجع: الفقرة ١٤١)

(ج) تقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التوحيد تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(د) الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.

٣٩. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل تلك المعلومات المالية بشكل مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها.

٤٠. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل تختلف نهاية فترة تقريرها المالي عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقويم ما إذا كان قد تم إجراء تعديلات مناسبة على تلك المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^{٢٥} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١١

^{٢٦} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

^{٢٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٦، ٧

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٤١. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، فإنه يجب عليه الاتصال بمراجع المكون بشأن الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أو مراجع المكون أنها ذات صلة بتصميم الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
٤٢. فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، التي يحدد مراجع المكون بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على مراجع المجموعة تقويم مدى مناسبة تصميم تلك الإجراءات وتنفيذها. (راجع: الفقرة ١٤٢٢)
٤٣. عندما ينفذ مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على آلية التوحيد، بما في ذلك على آليات التوحيد الفرعية، يجب على مراجع المجموعة تحديد طبيعة ومدى توجيهه لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة ١٤٣١)
٤٤. يجب على مراجع المجموعة التحقق مما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في التبليغ الذي يرد من مراجع المكون (انظر الفقرة ٤٥(أ)) هي المعلومات المالية التي تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

٤٥. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة ١٤٤٤)
- (أ) تحديد المعلومات المالية التي طُلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات المراجعة عليها؛
- (ب) ما إذا كان مراجع المكون قد نفذ العمل الذي طلبه منه مراجع المجموعة؛
- (ج) ما إذا كان مراجع المكون قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛
- (د) المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛
- (هـ) التحريفات المصححة وغير المصححة في المعلومات المالية للمكون التي تعرف عليها مراجع المكون والتي تتجاوز الحد الذي قام مراجع المجموعة بالإبلاغ به وفقاً للفقرة ٣٦؛ (راجع: الفقرة ١٤٥٥)
- (و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- (ز) توضيح لأي أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية تم التعرف عليها من خلال إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛
- (ح) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المكون، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى المكون، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكون؛
- (ط) الأمور الأخرى المهمة التي قام مراجع المكون بإبلاغها، أو التي يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون؛
- (ي) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو يحدد مراجع المكون أنه من المناسب لفت انتباه مراجع المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكون من إدارة المكون؛
- (ك) النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون. (راجع: الفقرة ١٤٦٥)

٤٦. يجب على مراجع المجموعة:

- (أ) مناقشة الأمور المهمة الناشئة عن الاتصالات مع مراجع المكون، بما في ذلك التبليغات التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥، مع مراجع المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة. وفي حال عدم وفاء تلك الاتصالات بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة النظر في الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ١٤٧٥)

٤٧. يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر فيما يلي: (راجع: الفقرتين ١٤٨، ١٤٩)

(أ) طبيعة العمل الذي نفذه مراجع المكون وتوقيته ومداه؛

(ب) كفاءة مراجع المكون وقدراته التي تم التحقق منها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)؛

(ج) التوجيه المقدم لمراجع المكون والإشراف عليه وفحص عمله.

٤٨. إذا استنتج مراجع المجموعة أن عمل مراجع المكون لا يفي بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحديد إجراءات المراجعة الزائدة التي سيتم تنفيذها، وما إذا كان الذي سيقوم بتنفيذها مراجع المكون أو مراجع المجموعة.

الأحداث اللاحقة

٤٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٥٦٠)،^{٢٨} يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تنفيذ إجراءات تهدف إلى التعرف على الأحداث التي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك حسب مقتضى الحال مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ تلك الإجراءات. (راجع: الفقرة ١٥٠)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٥٠. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه إذا أصبحوا على دراية بأحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة ١٥٠)

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

٥١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،^{٢٩} يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك من الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات، لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ١٥١-١٥٥)

٥٢. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة بسبب أي تحريفات غير مصححة (تعرف عليها مراجع المجموعة أو أبلغ عنها مراجعو المكونات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة ١٥٦)

تقرير المراجع

٥٣. لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي المكونات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين ١٥٧، ١٥٨)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٥٤. يجب على مراجع المجموعة إعطاء إدارة المجموعة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، بما في ذلك نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة. (راجع: الفقرة ١٥٩)

٥٥. في حال وجود غش يكتشفه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليه (انظر الفقرة ٤٥(ح))، أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غش، يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة

^{٢٨} معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ٦، ٧

^{٢٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمر ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ١٦٠)

٥٦. قد يُطلب من مراجع المكون بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لمنشأة أو وحدة عمل تشكل جزءاً من المجموعة. وفي تلك الحالة، يجب على مراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بإعلام إدارة المنشأة أو وحدة العمل بأي أمر يصبح مراجع المجموعة على دراية به، قد يكون مهماً للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة أو وحدة العمل، ولكن إدارة المنشأة أو وحدة العمل قد لا تكون على دراية به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر إلى إدارة المنشأة أو وحدة العمل، فيجب على مراجع المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على مراجع المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، النظر فيما إذا كان سيشير على مراجع المكون بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمنشأة أو وحدة العمل إلى حين حل الأمر. (راجع: الفقرتين أ١٦١، أ١٦٢)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

٥٧. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمر الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٦٠) ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(أ) نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة وطبيعة مشاركة مراجع المجموعة المخطط لها في الأعمال التي سينفذها مراجعو المكونات. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(ب) الحالات التي أثار فيها الفحص الذي أجراه مراجع المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات مخاوف بشأن جودة عمل ذلك المراجع، وكيفية مواجهة مراجع المجموعة لتلك المخاوف.

(ج) أي قيود على نطاق مراجعة المجموعة، ومثال ذلك، الأمور المهمة فيما يتعلق بالقيود المفروضة على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات.

(د) 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.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية

٥٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٥)، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أي أوجه قصور تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إلى إدارة المجموعة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر في أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها مراجعو المكونات وتم الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٥ (ز). (راجع: الفقرة أ١٦٥)

التوثيق

٥٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)، فإن توثيق أعمال المراجعة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات يلزم أن يكون كافياً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الأمور المهمة التي نشأت أثناء مراجعة المجموعة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)، يجب على مراجع المجموعة أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٦٦-١٦٩، أ١٧٩-١٨٢)

(أ) الأمور المهمة المتعلقة بالقيود على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات داخل المجموعة التي تم النظر فيها قبل اتخاذ القرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه، أو التي نشأت بعد القبول أو الاستمرار، وكيفية مواجهة تلك الأمور.

(ب) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٧٠)

٣٠ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

٣١ معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

٣٢ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

٣٣ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ٣-١، ٩-١١، ٦٢، ٧١ والملحق

- (ج) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، والحد الذي يلزم عنده الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات إلى مراجع المجموعة.
- (د) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من أن مراجعي المكونات يحفظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات. (راجع: الفقرة ١٧١أ)
- (هـ) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٠(ج)؛
- (و) طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء، فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة ٤٧. (راجع: الفقرات ١٧٢أ-١٧٨أ)
- (ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك:
- (١) الأمور المتعلقة بالغش أو الأطراف ذات العلاقة أو الاستمرارية، إن وجدت، التي تم الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٣٢.
- (٢) الأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، وفقاً للفقرة ٤٥، بما في ذلك كيفية مواجهة مراجع المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات أو إدارة المجموعة.
- (ح) تقويم مراجع المجموعة، واستجابته، لنتائج أو استنتاجات مراجعي المكونات بشأن الأمور التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

* * *

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

١. يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب الاقتضاء، عند تطبيق المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك فيما يخص توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.
٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١) الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها. ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، بما في ذلك فيما يخص مراجعة المجموعة.
٣. قد تقوم أيضاً إحدى المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بإعداد قوائم مالية لمجموعة خاصة بها تحتوي على المعلومات المالية لتلك المنشآت أو وحدات العمل التي تشتمل عليها المنشأة أو وحدة العمل (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية لتلك المجموعات الفرعية التي يتم تنفيذها لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها.
٤. قد تشتمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في مواقع متعددة، مثل المصرف الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في مواقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة أو نظم معلومات منفصلة لها (بما في ذلك دفاتر 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.
٥. في 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 لغرض 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

^{٣٤} 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"

^{٣٥} معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

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.

المجموعات والمكونات (راجع: الفقرتين ٤، ٥)

- ٦أ. قد يكون نظام معلومات المجموعة، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، متفقاً مع الهيكل التنظيمي للمجموعة، أو قد لا يكون كذلك. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب هيكلها النظامي، ولكن نظام معلوماتها قد يتم تنظيمه حسب الوظائف أو آليات العمل أو المنتجات أو الخدمات (أو حسب مجموعات من المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية لأغراض الإدارة أو إعداد التقارير.
- ٧أ. بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد مراجع المجموعة 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 نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتخذ مراجع المجموعة قراراً بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها مكون واحد.
- ٨أ. قد تدير المجموعة أيضاً الأنشطة أو آليات العمل الخاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة بشكل مركزي داخل المجموعة، على سبيل المثال من خلال استخدام مركز للخدمة المشتركة. وعندما تكون تلك الأنشطة المركزية ذات صلة بآلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمجموعة، فقد يحدد مراجع المجموعة أن مركز الخدمة المشتركة يُعد مكوناً.
- ٩أ. يتمثل أحد الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراجع المجموعة للمكونات في كيفية تحديد الإدارة للقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق.^{٣٦}

إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

- ١٠أ. قد ينفذ مراجعو المكونات مراجعة للقوائم المالية الخاصة بالمكونات، سواء لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، ولاسيما عندما يكون المكون منشأة نظامية. وعندما يكون مراجع أحد المكونات بصدد تنفيذ مراجعة أيضاً للقوائم المالية لمكون، أو عندما يكون قد أنجز تلك المراجعة، فقد يستطيع مراجع المجموعة استخدام أعمال المراجعة التي تم تنفيذها على القوائم المالية للمكون، شريطة اطمئنان مراجع المجموعة إلى مناسبة تلك الأعمال لأغراض مراجعة المجموعة. وإضافة إلى ذلك، قد يقوم مراجعو المكونات بتكليف العمل الذي يتم تنفيذه أثناء مراجعة القوائم المالية للمكونات للوفاء أيضاً باحتياجات مراجع المجموعة. وفي كل الأحوال، تنطبق متطلبات هذا المعيار، بما فيها تلك التي تتعلق بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- ١١أ. وفقاً لمعيار المراجعة ٢٢٠ (المحدث)،^{٣٧} فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتقدم الفقرة ٧٦ أمثلة لطرق مختلفة قد يتحمل بها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم. وقد تفيد في الظروف التي يخطط فيها مراجع المجموعة للاستعانة بأعمال المراجعة من المراجعات التي تم إنجازها بالفعل للقوائم المالية للمكونات.
- ١٢أ. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،^{٣٨} فإن خطر الاكتشاف يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويُعد خطر الاكتشاف دالة في فاعلية إجراء المراجعة وأيضاً في تطبيق المراجع لذلك الإجراء. ولهذا يتأثر خطر الاكتشاف بأمور مثل كفاية التخطيط وتخصيص الموارد المناسبة للارتباط وممارسة نزعة الشك المهني والإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها.
- ١٣أ. خطر الاكتشاف هو مفهوم أوسع نطاقاً من خطر التجميع الموضح في الفقرتين ١٤ (أ) و١٩. وأثناء مراجعة المجموعة، قد تزيد احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل لأن إجراءات المراجعة قد يتم تنفيذها بشكل منفصل على المعلومات المالية للمكونات عبر المجموعة. وعليه، يقوم مراجع المجموعة بتعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في

^{٣٦} انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (٨) "القطاعات التشغيلية"

^{٣٧} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠ (ب)

^{٣٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٤٥

المكونات لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٩)

١٤٠. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٣٩} أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، بما في ذلك تحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها وتقويم أدلة المراجعة. ويذكر معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً التصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.

١٥٠. تتناول المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٤٠} ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)^{٤١} وسائل معايير المراجعة ممارسة نزعة الشك المهني، وتشتمل على أمثلة للكيفية التي قد يساعد بها التوثيق في توفير أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.

١٦٠. يتعين على جميع أعضاء فريق الارتباط ممارسة نزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد يسترشد مراجع المجموعة بتوجيه لأعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم في معرفة ما إذا كان فريق الارتباط قد مارس نزعة الشك المهني على نحو مناسب.

١٧٠. قد تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمور مثل ما يلي:

- قد يخضع مراجعو المكونات في المواقع المختلفة لمؤثرات ثقافية متباينة، مما قد يؤثر على طبيعة التحيزات التي يتعرضون لها.
- قد يطرأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)^{٤٢} مما قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأغراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.
- قد ينشأ المزيد من التعقيد عن طبيعة ومدى المعاملات داخل المجموعة (على سبيل المثال، المعاملات التي تنطوي على منشآت ووحدات عمل متعددة داخل المجموعة أو أطراف ذات علاقة متعددة) أو التدفقات النقدية أو الاتفاقيات الخاصة بتسعير المعاملات. وفي بعض الحالات، قد ينشأ أيضاً عن هذه الأمور عوامل لخطر الغش.
- عندما تخضع مراجعة المجموعة لمواعيد ضيقة فرضتها إدارة المجموعة لإعداد التقرير، فقد يضع هذا ضغطاً على أعضاء فريق الارتباط عند إنجاز العمل المسند إليهم. وفي هذه الظروف، قد يحتاج فريق الارتباط إلى المزيد من الوقت لنقد إقرارات الإدارة بشكل مناسب أو اتخاذ الأحكام المناسبة أو تطبيق الفحص المناسب لأعمال المراجعة التي تم تنفيذها.

١٨٠. تشتمل ممارسة مراجع المجموعة لنزعة الشك المهني على الانتباه الدائم للمعلومات غير المتسقة التي يتم الحصول عليها من مراجعي المكونات وإدارات المكونات وإدارة المجموعة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية للقوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

خطر التجميع (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

١٩٠. يكمن خطر التجميع في جميع عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن من المهم فهم هذا الخطر ومواجهته بصفة خاصة عند مراجعة المجموعات نظراً لارتفاع احتمالية تنفيذ إجراءات المراجعة على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات منقسمة عبر مكونات مختلفة. وبصفة عامة، يرتفع خطر التجميع كلما زاد عدد المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل منفصل، سواء كان القائم بتنفيذها مراجعي المكونات أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

^{٣٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٥١-٣٧١

^{٤٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٣٨

^{٤١} معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ١١

^{٤٢} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الملحق الأول

المكون (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

٢٠أ. يستخدم مراجع المجموعة الحكم المني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. وتوضح الفقرة ٧ أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ومع ذلك، تشمل مسؤولية مراجع المجموعة فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة جميع المنشآت ووحدات العمل التي لها معلومات مالية مُضمّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مراجع/المكون (راجع: الفقرة ١٤ (ج))

٢١أ. تشمل الإشارات إلى فريق الارتباط في هذا المعيار مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. 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).

٢٢أ. في 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.

٢٣أ. تتطلب الفقرة ٢٤ من مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونهم معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. وتقدم الفقرة ٥٨ إرشادات فيما يخص الظروف التي لا يستطيع فيها مراجع المكون تقديم مثل هذا التأكيد.

إدارة/المكون (راجع: الفقرة ١٤ (د))

٢٤أ. تشير إدارة المكون إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى (على سبيل المثال، معالجة المعاملات في مركز للخدمة المشتركة) في المنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة. وعند قيام مراجع المجموعة بالنظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد أو عندما يحدد أن مركزاً للخدمة المشتركة يعد مكوناً (انظر الفقرتين ٧، ٨)، تشير إدارة المكون عندئذٍ إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو عمليات معالجة المعاملات التي تخضع لإجراءات المراجعة الجاري تنفيذها فيما يتعلق بذلك المكون. وفي بعض الظروف، قد لا توجد إدارة منفصلة للمكون وقد تتولى إدارة المجموعة المسؤولية بشكل مباشر عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى الخاصة بالمكون.

الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة (راجع: الفقرة ١٤ (ي))

٢٥أ. عندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه أحدهم مقارنة بعمل الآخرين لأغراض مراجعة المجموعة.

القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢، ١٤ (ك))

٢٦أ. قد تكون متطلبات إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها محددة في إطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يؤثر على تحديد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الأطر إعداد قوائم مالية موحدة عندما تسيطر المنشأة (المنشأة الأم) على منشأة أخرى واحدة أو أكثر (على سبيل المثال، المنشآت التابعة) من خلال حصة الأغلبية أو غيرها من الوسائل. وفي بعض الحالات، يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على متطلبات منفصلة لعرض القوائم المالية المجمعة، أو قد يجيز عرضها بطرق أخرى. ومن أمثلة الظروف التي قد يُسمح فيها بعرض قوائم مالية مجمعة، المنشآت التي ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو المنشآت التي تقع تحت نفس الإدارة.

٢٧أ. ليس المراد من مصطلح "آلية التوحيد" المستخدم في هذا المعيار 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.

٢٨أ. تختلف الجوانب التفصيلية لآلية التوحيد من مجموعة لأخرى، بناءً على هيكل المجموعة ونظام المعلومات الخاص بها، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي. ومع ذلك، تنطوي آلية التوحيد على اعتبارات مثل إزالة المعاملات والأرصدة داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، إزالة الآثار المترتبة على اختلاف فترات التقرير الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل المُضمّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة (راجع: الفقرتين ١١، ١٦)

٢٩أ. قد لا يكون من الممكن أو العملي للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يتعامل بمفرده مع جميع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات المتواجدين في مواقع متعددة. وعند إدارة الجودة على مستوى الارتباط، يسمح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٣} للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعم الشريك المسؤول عن الارتباط. وعليه، يجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين ويجوز لهؤلاء الأعضاء أيضاً القيام بإسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) من الشريك المسؤول عن الارتباط الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

٣٠أ. قد تدعم السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب، أو التي تُعد من متطلبات الشبكة أو خدماتها المشتركة،^{٤٤} الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عن طريق تيسير الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات ودعم مراجع المجموعة في توجيه مراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

٣١أ. يوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٥} أن الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة تتشكل وتقوى عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط. وعند تناول المتطلب الوارد في الفقرة ١٦(أ)، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (بمن فيهم مراجعي المكونات) وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة).

القبول والاستمرار

تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

٣٢أ. عند تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد يتوصل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إلى فهم لأمر مثل:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل النظامي والتنظيمي.
- الأنشطة المهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية.
- استخدام مراكز الخدمة المشتركة.
- آلية التوحيد.
- ما إذا كان مراجع المجموعة:
- سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكونات، وإدارات المكونات، ومعلومات المكونات، بما في ذلك تلك المكونات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية؛
- سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكونات، عند الاقتضاء.
- ما إذا كان قد تم تخصيص موارد كافية ومناسبة أو سيتم توفيرها.

٣٣أ. في حالة ارتباط مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم للأمر الوارد في الفقرة ٣٢أ من خلال:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛

^{٤٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٥

^{٤٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٤٨-٥٢

^{٤٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩أ

- الاتصال بإدارة المجموعة؛
 - الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة؛
 - عند الاقتضاء، الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق.
- ٣٤أ. فيما يخص الارتباطات المتكررة، قد تتأثر القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغيرات المهمة فيما يلي، على سبيل المثال:
- هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة أو عمليات إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
 - أنشطة المكونات، المهمة للمجموعة.
 - تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارات العليا للمكونات التي من المتوقع تنفيذ إجراءات مراجعة لها.
 - فهم مراجع المجموعة لنزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارات المكونات.
 - إطار التقرير المالي المنطبق.
- ٣٥أ. قد توجد تعقيدات إضافية فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أثناء مراجعة المجموعة عندما تقع المكونات في دول خلاف دولة مراجع المجموعة بسبب اختلاف الثقافة واللغة، واختلاف الأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو قد تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض وصول مراجع المجموعة إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات. وتشتمل الفقرة ١٨٠أ على طرق ممكنة لمواجهة هذه الحالات.
- ٣٦أ. قد تُفرض قيود بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة مما قد يؤثر على قدرة فريق الارتباط على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه القيود على قيود تؤثر على ما يلي:
- وصول مراجع المجموعة إلى معلومات المكونات، أو الإدارات أو المكلفين بالحوكمة في المكونات، أو مراجعي المكونات (بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي يسعى مراجع المجموعة للحصول عليه) (انظر الفقرتين ٢٠ و ٢١)؛ أو
 - الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكونات.
- وتوضح الفقرتان ٤٥ و ٤٦ التأثير المحتمل لهذه القيود على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)*
- ٣٧أ. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠)٤٦ أن يتفق المراجع على شروط ارتباطات المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وتحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق. ومن بين الأمور الإضافية التي قد يتم تضمينها في شروط ارتباطات المراجعة المجموعة:
- ضرورة عدم تقييد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بقدر ما تسمح به الأنظمة أو اللوائح؛
 - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات المهمة بين مراجعي المكونات والمكلفين بالحوكمة في المكونات أو إدارات المكونات، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية؛
 - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات التي تتم بين السلطات التنظيمية والمنشآت أو وحدات العمل فيما يتعلق بالأمور الخاصة بإعداد التقرير المالي التي قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
 - ضرورة السماح لمراجع المجموعة بتنفيذ العمل، أو مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ العمل، في المكونات.
- القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)*
- ٣٨أ. لا تلغي القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد متطلب أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٤٦ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ و ١٠ (د)

٣٩١. قد يتم تقييد الوصول إلى المعلومات أو الأفراد لأسباب عديدة، مثل القيود التي تفرضها إدارات المكونات أو الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها ظروف أخرى مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض. وتوضح الفقرة ١٨٠ أ كيف يمكن لمراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق وصوله إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات.

٤٠ أ. في بعض الظروف، قد يستطيع مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، وعلى سبيل المثال:

- إذا كان الوصول مقيداً إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون، فقد يطلب مراجع المجموعة من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة مساعدته برفع القيود أو قد يطلب المعلومات بشكل مباشر من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فقد يتحقق مراجع المجموعة مما إذا كانت ثمة نصوص (على سبيل المثال، في شروط الاتفاقيات الخاصة بالمشروعات المشتركة أو شروط الاتفاقيات الاستثمارية الأخرى) بشأن حق المجموعة في الوصول إلى المعلومات المالية لتلك المنشأة ويطلب من إدارة المجموعة ممارسة هذه الحقوق.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان للمجموعة ممثلون في المجلس التنفيذي أو بين المكلفين بالحوكمة في تلك المنشأة غير المسيطر عليها، فقد يستفسر مراجع المجموعة عما إذا كان بمقدور هؤلاء الممثلين تزويده بالمعلومات المالية وغيرها المتاحة لهم بحكم مناصبهم.

٤١ أ. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان وصول مراجع المجموعة إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد يستطيع مراجع المجموعة الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمنشأة، ومثال ذلك:

- المعلومات المالية المتاحة لدى إدارة المجموعة، لأن المجموعة تحتاج أيضاً إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة غير المسيطر عليها لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- المعلومات المتاحة للعموم، مثل القوائم المالية المراجعة أو الوثائق الخاصة بالإفصاحات العامة أو الأسعار المعلنة لأدوات حقوق الملكية في المنشأة غير المسيطر عليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أمراً يخضع للحكم المهني، ولاسيما في ضوء مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة والنظر في مصادر المعلومات الأخرى التي قد تؤيد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو قد تسهم فيها بأية صورة أخرى.^{٤٧}

٤٢ أ. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت تلك القيود تتعارض مع إقرارات إدارة المجموعة بشأن مناسبة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

٤٣ أ. عند عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، فإن مراجع المجموعة:

- قد يبلغ عن هذه القيود إلى مكتبه لمساعدته في تحديد التصرف المناسب. وعلى سبيل المثال، قد يتصل مكتب مراجع المجموعة بإدارة المجموعة بشأن القيود ويشجعها على الاتصال بالسلطات التنظيمية. وقد يكون هذا مفيداً عندما تؤثر القيود على عمليات مراجعة متعددة تتم داخل الدولة أو ينفذها نفس المكتب، بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفش لأضرار في سوق اقتصادية كبيرة على سبيل المثال.
- قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاتصال بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإدراج في أسواق المال أو غيرها بشأن هذه القيود.

^{٤٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

٤٤. قد يترتب على القيود المفروضة على الوصول تأثيرات أخرى فيما يخص مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة، فقد يلزم مراجع المجموعة إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفساراته وفيما إذا كانت القيود تدعو إلى التشكيك في نزاهة إدارة المجموعة.

تأثير القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

٤٥. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٥)٤٨ على متطلبات وإرشادات بشأن كيفية مواجهة الحالات التي لا يستطيع فيها مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بشأن مراجعة مجموعة بناءً على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون محاسب عنه بطريقة حقوق الملكية.

الأنظمة أو اللوائح تحظر على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

٤٦. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. وعلى سبيل المثال، يتم تعيين المراجع في بعض الدول لفترة زمنية محددة، ويحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكلفة أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة على مراجعة المجموعة، وقد تم تناول التأثير المترتب على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في معيار المراجعة (٧٠٥).

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

الطبيعة المستمرة والمتكررة لأعمال التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٢٢)

٤٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٣٠٠)٤٩، فإن التخطيط ليس مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. وعلى سبيل المثال، بسبب الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، قد يحتاج مراجع المجموعة إلى تعديل الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، وما نتج عنهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يعدل أيضاً مراجع المجموعة تحديده للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مرابعي المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)٥٠ من المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة.

تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٢٢)

٤٨. في ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوفر لدى مراجع المجموعة فهم أولي للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة، وعند الاقتضاء، من الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق. وفي ارتباطات مراجعة المجموعة المتكررة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى هذا الفهم الأولي من خلال مراجعة الفترات السابقة. وقد يساعد هذا الفهم الأولي مراجع المجموعة في وضع توقعاته المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.

٤٩. قد يستخدم مراجع المجموعة أيضاً المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط والاستمرار فيه عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة.

٥٠. أ. قد تساعد آلية تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة والتوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة على مستوى القوائم المالية للمجموعة مراجع المجموعة في التحديد المبدئي لأمر مثل:

٤٨ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

٤٩ معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٢١

٥٠ معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ١٠

- ما إذا كان سينفذ أعمال المراجعة بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين؛
- طبيعة وتوقيت ومدى أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها فيما يخص المعلومات المالية للمكونات (على سبيل المثال، تصميم وتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية أو مزيج من كليهما).

المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

٥١أ. يُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد مراجع المجموعة لهذه المكونات، على سبيل المثال:

- طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالمكون التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل:
 - المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً.
 - المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
 - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
 - التقلبات غير العادية التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها على مستوى المجموعة، وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{٥١}
- 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.

الموارد (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

- ٥٢أ. إن الأمور التي تؤثر على تحديد مراجع المجموعة للموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة وطبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداهها، هي أمور تخضع للحكم المهني وقد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:
- فهم المجموعة، والمكونات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، وما إذا كان العمل سيتم تنفيذه بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين.
 - المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى مراجعو المكونات بخبرة أكبر من مراجع المجموعة ومعرفة أكثر عمقاً منه في الصناعات المحلية التي تعمل فيها المكونات والأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة. وقد يلزم أيضاً إشراك خبراء ممن يستعين بهم المراجع في الأمور المعقدة.
 - التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة.
 - حجم أو موقع الموارد التي يلزم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر مدى انتشار المكونات عبر مواقع

^{٥١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤(ب)

متعددة على ضرورة إشراك مراجعي المكونات في مواقع خاصة.

- الترتيبات الخاصة بالوصول. وعلى سبيل المثال، عندما يكون وصول مراجع المجموعة إلى أحد المكونات مقيداً في دولة معينة، فقد يلزم إشراك مراجعي المكونات.
- طبيعة أنشطة المكونات، بما في ذلك مدى تعقيدها أو مدى تخصص عملياتها التشغيلية.
- نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك نظام المعلومات المستخدم، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد احتمالية مشاركة مراجعي المكونات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير مركزي.
- التجارب السابقة مع مراجع المكون.

٥٣أ. قد يتم إشراك مراجعي المكونات في مختلف مراحل المراجعة، وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجعو المكونات بتصميم أو تنفيذ:

- إجراءات تقييم المخاطر؛
- إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها.

٥٤أ. تعتمد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداهها، على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة. ويتم إشراك مراجعي المكونات في الغالب في جميع مراحل المراجعة، ولكن قد يقرر مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في مرحلة معينة دون غيرها. وعندما لا ينوي مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، فإنه قد يظل بحاجة إلى إجراء نقاش معهم حول ما إذا كانت هناك أي تغييرات مهمة قد حدثت في عمل المكون أو في نظامه الخاص بالرقابة الداخلية مما قد يكون له تأثير على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة.

٥٥أ. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)٥٢ إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن فرداً واحداً أو أكثر من مراجعي المكونات قد يكون عضواً رئيسياً في فريق الارتباط، ومن ثم، يتم إشراكه في التخطيط لمراجعة المجموعة. ويؤدي إشراك مراجعي المكونات في التخطيط للمراجعة إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط. ويستخدم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة حكمه المهني عند تحديد مراجعي المكونات الذين سيتم إشراكهم في التخطيط للمراجعة. وقد يتأثر هذا بطبيعة المشاركة المتوقعة لمراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، وتوقيت تلك المشاركة ومداهها.

٥٦أ. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (١)،٥٣ فإنه قد توجد ظروف لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة. وقد يكون مستوى الأتعاب، بما في ذلك تخصيصها على مراجعي المكونات، ومدى تعلقها بالموارد المطلوبة، أحد الاعتبارات الخاصة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة المجموعة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، إضافة إلى الموارد اللازمة، بما في ذلك إشراك مراجعي المكونات. وفي هذه الظروف، لا تغلب هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتحقيق الجودة على مستوى الارتباط أو على متطلبات حصول مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجع المكون (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

٥٧أ. عند تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم لما إذا كان مراجع المكون يخضع لأي قيود تحد من اتصاله بمراجع المجموعة، بما في ذلك بشأن تبادل توثيق أعمال المراجعة مع مراجع المجموعة.

٥٢ معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٥

٥٣ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٧٤أ

وقد يتوصل مراجع المجموعة أيضاً إلى فهم لما إذا كانت أدلة المراجعة المتعلقة بالمكونات التي تقع في دولة مختلفة قد تكون بلغة مختلفة وقد تكون بحاجة إلى الترجمة حتى يتسنى له استخدامها.

٥٨أ. إذا كان مراجع المكون غير قادر على التعاون مع مراجع المجموعة، فإن مراجع المجموعة:

- قد يطلب من مراجع المكون تقديم مبرراته لذلك.
- قد يكون قادراً على اتخاذ تصرف مناسب لمواجهة هذا الأمر، ويشمل ذلك تعديل طبيعة العمل المطلوب تنفيذه. أو قد يلزم مراجع المجموعة، وفقاً للفقرة ٢٧، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرة ٢٥)

٥٩أ. عند تنفيذ العمل على المكونات فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات، يخضع مراجع المكون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. وهذه المتطلبات قد تختلف عن، أو قد يتم تطبيقها بالإضافة إلى، المتطلبات التي تنطبق على مراجع المكون عند تنفيذ أعمال المراجعة على القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها في دولة مراجع المكون.

٦٠أ. في سبيل إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كان من الضروري تقديم معلومات أو دورات تدريبية إضافية لمراجعي المكونات بشأن النصوص الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

٦١أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٥٤} من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند عدم توفير موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيقوم مراجع المكون بتنفيذه، قد يناقش الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هذا الأمر مع مراجع المكون أو إدارة المجموعة أو مكتب مراجع المجموعة وقد يطلب تبعاً لذلك من مراجع المكون أو من مكتب مراجع المجموعة توفير الموارد الكافية والمناسبة.

كفاءات وقدرات مراجعي المكونات

٦٢أ. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٥٥} إرشادات بشأن الأمور التي قد يأخذها الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان عند التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط. ويكتسي هذا التحقق أهمية خاصة في حالة مراجعة المجموعة عندما يضم فريق الارتباط مراجعي المكونات. ويشير معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٥٦} إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب قد تتطلب من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

٦٣أ. إن التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مهني ويتأثر ذلك بطبيعة وظروف ارتباط مراجعة المجموعة. ويؤثر هذا التحقق على طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لمراجع المكون وإشرافه عليه وفحصه لعمله.

٦٤أ. عند التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات، قد ينظر الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في أمور مثل:

- التجارب السابقة مع مراجع المكون أو المعرفة السابقة به.
- المهارات المتخصصة لمراجع المكون (على سبيل المثال، المعرفة بصناعات بعينها).

^{٥٤} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

^{٥٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٧٢أ

^{٥٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥أ

- مدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع المكون لنظام مشترك لإدارة الجودة، ومثال ذلك، ما إذا كان مراجع المجموعة ومراجع المكون:
 - يستخدمان موارد مشتركة لتنفيذ الأعمال (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو تطبيقات تقنية المعلومات)؛ أو
 - يتشاركان في سياسات أو إجراءات مشتركة تؤثر على تنفيذ الارتباط (على سبيل المثال، التوجيه والإشراف وفحص العمل أو التشاور)؛ أو
 - يخضعان لأنشطة متابعة مشتركة؛ أو
 - يتشاركان في أمور أخرى، بما في ذلك القيادة المشتركة أو البيئة الثقافية المشتركة.
 - الاتساق أو التشابه في:
 - الأنظمة أو اللوائح أو النظام القانوني؛ أو
 - اللغة والثقافة؛ أو
 - التعليم والتدريب؛ أو
 - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
 - الهيئات والمعايير المهنية.
 - المعلومات التي تم الحصول عليها عن مراجع المكون من خلال التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وكبار العاملين الآخرين لدى المكون، مثل المراجعين الداخليين.
- ٦٥أ. قد تشمل إجراءات التحقق من كفاءات وقدرات مراجع المكون، على سبيل المثال، على ما يلي:
- إجراء تقويم للمعلومات التي قام مكتب مراجع المجموعة بإبلاغها إلى مراجع المجموعة، بما في ذلك:
 - الاتصال الدائم مع المكتب فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح، عندما يكون مراجع المجموعة ومراجع المكون من نفس المكتب.^{٥٧}
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة عن نتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها.^{٥٨}
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الهيئات المهنية التي ينتمي إليها مراجع المكون، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكون على ترخيصه، أو غير ذلك من الأطراف.
 - مناقشة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها مع مراجع المكون.
 - مطالبة مراجع المكون بتأكيد فهمه، كتابياً، للأمور المشار إليها في الفقرة ٢٥.
 - مناقشة الكفاءات والقدرات الخاصة بمراجع المكون مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الذين عملوا بشكل مباشر مع مراجع المكون.
 - الحصول على تقارير التفصيلات الخارجية التي تم نشرها.
- ٦٦أ. قد يكون مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المكون أعضاء في نفس الشبكة وقد يخضعون لمتطلبات مشتركة خاصة بالشبكة أو قد يستخدمون خدمات مشتركة تقدمها الشبكة.^{٥٩} وعند التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ العمل دعماً لارتباط مراجعة المجموعة، فقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الاعتماد على تلك المتطلبات الخاصة بالشبكة، ومثال ذلك، المتطلبات التي تتناول التدريب المهني أو التوظيف، أو التي تتطلب استخدام منهجيات خاصة بالمراجعة وأدوات التطبيق المتعلقة

^{٥٧} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

^{٥٨} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥١ (ب)

^{٥٩} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ١٩١، ١٧٥أ

بها. ووفقاً لمعييار إدارة الجودة (١)،^{٦٠} فإن المكتب مسؤول عن تصميم نظام إدارة الجودة الخاص به، وتطبيقه وتشغيله، وقد يلزمه تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها أو إضافتها إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به.

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

٦٧أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦١} من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. وفي حال استعانة مراجع المكون بأحد الخبراء، فقد يلزم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الحصول على معلومات من مراجع المكون. وعلى سبيل المثال، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون تقويم مراجع المكون لكفاءات وقدرات الخبراء.

الأدوات والأساليب الآلية

٦٨أ. عند التحقق مما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الحسبان أموراً مثل خبرة مراجع المكون في استخدام الأدوات والأساليب الآلية. وعلى سبيل المثال، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{٦٢} عندما يطلب مراجع المجموعة من مراجعي المكونات استخدام أدوات وأساليب آلية خاصة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد يبلغ مراجع المجموعة مراجعي المكونات بضرورة الالتزام بتعليمات مراجع المجموعة أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

تطبيق فهم مراجع المجموعة لمراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٢٧)

٦٩أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦٣} من الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ويشمل هذا سياسات أو إجراءات المكتب التي تتناول الظروف التي قد تسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مخالفة مراجعي المكونات لمتطلبات الاستقلال، والتصرفات التي قد يتخذها مراجع المجموعة في تلك الظروف وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، قد تحدد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.^{٦٤}

٧٠أ. في حال مخالفة مراجع أحد المكونات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وعدم مواجهة المخالفة بصورة مرضية وفقاً لنصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فلا يستطيع مراجع المجموعة استخدام عمل مراجع ذلك المكون.

٧١أ. المخاوف الجدية هي تلك المخاوف التي لا يمكن التغلب عليها بحسب الحكم المهني لمراجع المجموعة. وقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة التغلب على ما دون المخاوف الجدية بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكون (مثل عدم المعرفة بصناعة بعينها) أو حقيقة أن مراجع المكون لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعال على المراجعين، عن طريق زيادة مشاركة مراجع المجموعة في عمل مراجع المكون، أو عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مباشر على المعلومات المالية للمكون.

تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٢٨)

٧٢أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦٥} من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومن أنها تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفيما يخص مراجعة المجموعة،

^{٦٠} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ٤٨، ٤٩

^{٦١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٦

^{٦٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٦٦أ

^{٦٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧

^{٦٤} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٣١أ

^{٦٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠

سيشتمل النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص، بصفة عامة، على مزيج من سياسات أو إجراءات مكتب مراجع المجموعة واستجابات يختص بها ارتباط مراجعة المجموعة.

٧٣أ. فيما يخص مراجعة المجموعة، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات الذين قد يتواجدون في مواقع متعددة، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لمساعدته في الوفاء بمسؤوليته عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (انظر أيضاً الفقرة ١١).

٧٤أ. إذا كان مراجعو المكونات من مكتب آخر خلاف مكتب مراجع المجموعة، فقد تختلف سياسات أو إجراءات المكتب، أو قد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة، على الترتيب، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى توجيه هؤلاء الأعضاء في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلى وجه الخصوص، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب أو الشبكة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بشكل ومحتوى وتوقيت الاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك قيام مراجع المجموعة بتوجيه التعليمات إلى مراجعي المكونات). ويقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أمثلة للتصرفات التي قد يلزم اتخاذها في تلك الظروف.^{٦٦}

٧٥أ. قد يتم تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم بناءً على طبيعة وظروف الارتباط وبناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف مراجع المجموعة على مكون يشتمل على خطر مهم، فقد يكون من المناسب زيادة مدى التوجيه المقدم لمراجع المكون، ومدى الإشراف عليه، وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.
- كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن لمراجع المجموعة سابق تجربة مع مراجع أحد المكونات، فقد يقوم مراجع المجموعة بتوجيه تعليمات أكثر تفصيلاً لمراجع ذلك المكون وزيادة معدل النقاشات أو التفاعلات الأخرى معه أو تخصيص أفراد أكثر خبرة للإشراف عليه أثناء تنفيذ العمل.
- موقع أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك مدى انتشار أعضاء فريق الارتباط عبر مواقع متعددة، بما في ذلك عند استخدام مراكز لتقديم الخدمات.
- إمكانية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما تمنع الأنظمة أو اللوائح إرسال توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع أحد المكونات إلى خارج دولة مراجع ذلك المكون، فقد يستطيع مراجع المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في موقع مراجع المكون أو عن بعد من خلال استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (انظر أيضاً الفقرتين ١٧٩، ١٨٠).

٧٦أ. ثمة طرق مختلفة قد يتحمل من خلالها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، منها على سبيل المثال:

- الاتصالات مع مراجعي المكونات طوال مدة مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصالات التي يتطلبها هذا المعيار.
- الاجتماعات أو المكالمات مع مراجعي المكونات لمناقشة المخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها ومناقشة القضايا والنتائج والاستنتاجات.
- فحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون، بشكل شخصي أو عن بعد عندما يُسمح بذلك بموجب الأنظمة واللوائح.
- المشاركة في الاجتماعات الختامية أو الاجتماعات الأخرى الرئيسية التي تُعقد بين مراجعي المكونات وإدارات المكونات.

٧٧أ. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{٦٧} يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة بمراجعة المجموعة فيما يتعلق بما يلي:

^{٦٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٢٥١، ٢٦١

^{٦٧} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣١، ٩٢١، ٩٣١

- الأمور المهمة؛
- الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط. ويقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الغالب بفحص ذلك التوثيق الخاص بأعمال المراجعة أثناء مراجعة المجموعة، بما في ذلك فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات (انظر أيضاً الفقرة ١٤٨).

الاتصالات مع مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٢٩)

٧٨. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بشأن مسؤوليات كل منهم، إلى جانب وضوح التوجيه المقدم لمراجعي المكونات بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداه، والأمور التي من المتوقع إبلاغ مراجع المجموعة بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات في تحديد التوقعات لمراجعي المكونات وتيسير التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للتشديد على ضرورة ممارسة مراجعي المكونات لنزعة الشك المهني أثناء العمل الذي يتم تنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة.

٧٩. من العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال:

- وضوح التعليمات الموجهة إلى مراجع المكون، ولاسيما عندما يكون مراجع المكون من مكتب آخر ومن المحتمل ألا يكون مُلمّاً بالسياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة.
- وجود فهم متبادل لقدرة مراجع المكون على مناقشة أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها، بناءً على معرفة مراجع المكون بالمكون وفهمه له.
- وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
- شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلاً من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
- وجود فهم متبادل حول الأشخاص المسؤولين عن إدارة الاتصالات، من مراجع المجموعة ومراجعي المكونات، بشأن أمور معينة.
- الآلية التي يتبعها مراجع المكون في اتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

٨٠. أ. تعتمد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة مراجعي المكونات ومدى خضوع مراجع المجموعة ومراجعي المكونات لأنظمة مشتركة لإدارة الجودة أو متطلبات أو خدمات مشتركة خاصة بالشبكة.

شكل الاتصالات

- ٨١. قد يختلف شكل الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بناءً على عوامل مثل طبيعة أعمال المراجعة التي تُطلب من مراجعي المكونات تنفيذها، ومدى دمج قدرات الاتصال في أدوات المراجعة المستخدمة لمراجعة المجموعة.
- ٨٢. قد يتأثر أيضاً شكل الاتصالات بعوامل مثل:
 - أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
 - ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.

٨٣. ليس من الضروري أن يكون الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات كتابياً. ولكن قد يتم استكمال الاتصالات الشفوية لمراجع المجموعة

مع مراجعي المكونات باتصالات كتابية، مثل إرسال مجموعة من التعليمات بشأن العمل الذي سيتم تنفيذه، عندما يرغب مراجع المجموعة في توجيه اهتمام خاص لأمر معينة أو تعزيز الفهم المتبادل بشأنها. وإضافة إلى ذلك، قد يجتمع مراجع المجموعة مع مراجع المكون لمناقشة الأمور المهمة أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.

٨٤أ. تتطلب الفقرة ٤٥ من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ١٤٦، فإن شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون يتأثران بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها.

٨٥أ. بغض النظر عن شكل الاتصال، تنطبق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار وسائر معايير المراجعة.

توقيت الاتصالات

٨٦أ. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم مراجع المكون بتنفيذها، وتوقيتها ومداه، والتصرفات التي من المتوقع أن يقوم مراجع المكون باتخاذها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٩)

٨٧أ. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)،^{٦٨} قد يصبح الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على دراية بمعلومات تتعلق بعدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح. وفي هذه الظروف، قد يكون على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة واجب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح يقضي بالإبلاغ عن هذا الأمر إلى مراجع المكون.^{٦٩} وقد يمتد هذا الواجب الذي يقضي بقيام الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالإبلاغ عن عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام ليشمل مراجعي القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي يتعين إجراء مراجعة لها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى، ولكن لا تُنفذ عليها أعمال مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠)

٨٨أ. ينص معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٧٠} على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقدم الملحق الثاني لهذا المعيار أمثلة لأمر تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.

٨٩أ. قد يتم التوصل إلى فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة من خلال الاتصالات مع:

- إدارة المجموعة أو إدارات المكونات أو الأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة) ومن تتوفر لديهم المعرفة بنظام الرقابة الداخلية للمجموعة والسياسات والممارسات المحاسبية وآلية التوحيد؛ أو

- مراجعي المكونات؛ أو

- المراجعين الذين يقومون بتنفيذ مراجعات، لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، للقوائم المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل التي تعد جزءاً من المجموعة.

٩٠أ. يمكن التوصل إلى فهم للمجموعة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، ويمكن التعبير عن ذلك بطرق مختلفة. وعليه، فعند إشراك مراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم

^{٦٨} معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

^{٦٩} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي ١٧/٣٦٠ إلى ١٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية

^{٧٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧، ٥٠أ-١٨٣أ

المخاطر، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات بنهجه المفضل أو قد يقوم بتزويدهم بتعليمات.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠)

٩١١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٧١} يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط مناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للتحريف الجوهرى. ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لأعضاء فريق الارتباط الذين سيتم إشراكهم في النقاش، والموضوعات التي سيتم مناقشتها، بأمور مثل التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهرى والتوقع الأولي بشأن ما إذا كان سيتم إشراك مراجعي المكونات.

٩٢٠. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن المكونات وبيئاتها، بما في ذلك الأنشطة المركزية للمكونات.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكونات أو المجموعة، والكيفية التي قد تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريفات.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ، ومواضع هذا التحريف. ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)^{٧٢} أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.
- تحديد السياسات التي اتبعتها إدارة المجموعة أو إدارات المكونات والتي قد تكون متحيزة أو مصممة بهدف إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة التي لها تأثير على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكون لأدوات الرقابة.
- مناقشة الغش الذي تم التعرف عليه، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى ذات الصلة بالمكونات عند احتمال وجود معوقات لممارسة نزعة الشك المهني.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكونات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق).
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر التحريف الجوهرى في المعلومات المالية لأحد المكونات عند احتمال انطباقها بصورة أوسع نطاقاً على بعض المكونات الأخرى أو عليها جميعاً.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، مثل دفع الرشاوى والممارسات غير السليمة فيما يتعلق بتسعير المعاملات.
- مناقشة الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو فريق الارتباط، التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- مناقشة العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق الارتباط على دراية بها.

^{٧١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧

^{٧٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

٩٣أ. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها مراجع المجموعة في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المجموعة. قد تكون المجموعة أكثر تعقيداً من المنشأة الواحدة لأنها قد تضم العديد من المنشآت التابعة أو الأقسام أو وحدات العمل الأخرى، بما في ذلك انتشارها في مواقع متعددة. وقد يختلف أيضاً الهيكل النظامي للمجموعة عن الهيكل التشغيلي، على سبيل المثال، لأغراض الضريبة. وتخلق في الغالب الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية، مثل ما إذا كانت الشهرة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت ذات الغرض الخاص قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية بشأنها.
 - المواقع الجغرافية للعمليات التشغيلية الخاصة بالمجموعة. قد ينشأ عن تواجد المجموعة في مواقع جغرافية متعددة زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يترتب على اختلاف المواقع الجغرافية اختلاف في اللغات والثقافات وممارسات العمل.
 - هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة وتعقيدها. تخلق في الغالب بيئة تقنية المعلومات المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد تكون بيئة تقنية المعلومات لدى المجموعة معقدة نظراً لتعدد نظم تقنية المعلومات التي لم يتم دمجها بسبب عمليات استحواذ أو اندماج حدثت مؤخراً. ولذلك، فقد يكون من الأهمية بمكان التوصل إلى فهم لمدى تعقيد نظام الأمن الخاص ببيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك مواطن الضعف في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى الخاصة ببيئة تقنية المعلومات. وقد تستخدم المجموعة أيضاً مقدم خدمات خارجي واحد أو أكثر فيما يخص الجوانب الخاصة ببيئة تقنية المعلومات.
 - العوامل التنظيمية ذات الصلة، بما فيها البيئة التنظيمية. قد تخلق الأنظمة أو اللوائح المختلفة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وقد تقوم المجموعة بتنفيذ عمليات تشغيلية تخضع لأنظمة أو لوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو قد تعمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من الأنظمة أو اللوائح.
 - الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. قد يكون فهم الملكية والعلاقات أكثر تعقيداً في المجموعة التي تعمل عبر دول متعددة وعند حدوث تغييرات في الملكية من خلال عمليات الإنشاء أو الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة. وقد ينشأ عن هذه العوامل زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية.
- ٩٤أ. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى التشابه بين عمليات أو أنشطة المجموعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المتشابهة عبر مختلف المكونات، وفي تصميم الاستجابات المناسبة.
- ٩٥أ. تقوم إدارة المجموعة عادة بقياس واستعراض النتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل. وقد تكشف الاستفسارات التي يتم توجيهها إلى إدارة المجموعة عن اعتماد إدارة المجموعة على مؤشرات رئيسية معينة لتقويم الأداء المالي للمنشآت ووحدات عمل المجموعة واتخاذ التصرفات بشأنها. وقد يساعد فهم مقاييس الأداء تلك في التعرف على:
- المجالات التي تزيد فيها قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية (على سبيل المثال، بسبب الضغوط على إدارات المكونات لتحقيق مقاييس أداء معينة).
 - أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة.

نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(١))

- ٩٦أ. قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة الهدف منها هو العمل بشكل مشترك عبر المنشآت أو وحدات العمل المتعددة (أي أدوات رقابة مشتركة). وعلى سبيل المثال، قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة مشتركة لإدارة المخزون، تعمل باستخدام نظام تقنية المعلومات نفسه وتُطبَّق عبر جميع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وقد توجد أدوات الرقابة المشتركة في كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، وقد يتم تطبيقها على مختلف المستويات داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل، أو فيما يخص مستويات

التجميع الأخرى داخل المجموعة). وقد تكون أدوات الرقابة المشتركة أدوات رقابة مباشرة أو أدوات رقابة غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.^{٧٣}

٩٧أ. يشمل فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة داخل تلك المكونات عبر المجموعة. وعند فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة عبر المجموعة، تشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة:

- ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بشكل مركزي ويلزم تطبيقها حسب تصميمها (أي دون تعديل) في بعض المكونات أو في جميعها؛ أو
- ما إذا كانت أداة الرقابة يتم تطبيقها، وفي حال تطبيقها، ما إذا كان يقوم بمتابعتها أفراداً بمسؤوليات وقدرات متشابهة في جميع المكونات التي تُطبق فيها أداة الرقابة؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة تستخدم معلومات تم الحصول عليها من تطبيقات تقنية المعلومات، ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي تنتج المعلومات هي نفسها عبر مختلف المكونات أو المواقع؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة آلية، ما إذا كان يتم تكوينها بنفس الطريقة في كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات عبر مختلف المكونات.

٩٨أ. قد تستدعي الحاجة في غالب الأحيان ممارسة الحكم المبنى لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة تُعد أداة رقابة مشتركة. وعلى سبيل المثال، قد تطلب إدارة المجموعة من جميع المنشآت ووحدات العمل إجراء تقويم شهري لتقادم حسابات العملاء ويتم إنتاج هذا التقويم من أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة. وعند إنتاج تقارير التقادم من تطبيقات تقنية معلومات مختلفة أو عند وجود اختلاف في طريقة استخدام تطبيق تقنية المعلومات عبر المنشآت أو وحدات العمل، فقد تكون هناك حاجة للنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة يمكن تحديدها على أنها أداة مشتركة. ويُعزى هذا إلى الاختلافات التي قد توجد في تصميم أداة الرقابة بسبب وجود تطبيقات تقنية معلومات مختلفة (على سبيل المثال، ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يتم تكوينه بنفس الطريقة عبر مختلف المكونات، وما إذا كانت توجد أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات عبر مختلف تطبيقات تقنية المعلومات).

٩٩أ. قد يكون من المهم النظر في مستوى تنفيذ أدوات الرقابة داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة) ودرجة مركزيتها ومدى التشارك فيها لفهم كيفية معالجة المعلومات والرقابة عليها. وفي بعض الظروف، قد يتم تنفيذ أدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، في منشأة أو وحدة عمل واحدة فحسب)، ولكنها قد يكون لها تأثير منتشر على المنشآت أو وحدات العمل الأخرى (على سبيل المثال، مركز للخدمة المشتركة يقوم بمعالجة المعاملات بالنيابة عن المنشآت أو وحدات العمل الأخرى داخل المجموعة). وقد يتم معالجة المعاملات وتطبيق أدوات الرقابة ذات العلاقة في مركز للخدمة المشتركة بنفس الطريقة لتلك المعاملات التي يقوم مركز الخدمة المشتركة بمعالجتها بغض النظر عن المنشأة أو وحدة العمل (على سبيل المثال، آليات العمل والمخاطر وأدوات الرقابة قد تكون هي نفسها بغض النظر عن مصدر المعاملة). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية، على أنها مجتمع عينة واحد.

الأنشطة المركزية (راجع: الفقرة ٣٠(ج)، (١)، (٢))

١٠٠أ. قد تتعامل إدارة المجموعة بشكل مركزي مع بعض أنشطتها، وعلى سبيل المثال، قد يتم تنفيذ المهام الخاصة بإعداد التقرير المالي أو المحاسبة لمجموعة معينة من المعاملات المشتركة أو المعلومات المالية الأخرى بطريقة متسقة ومركزية لمنشآت أو وحدات عمل متعددة (على سبيل المثال، عندما يتم إنشاء المعاملات المدرة للإيرادات أو التصريح بها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها في مركز للخدمة المشتركة).

١٠١أ. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى تماشي الأنشطة المركزية مع هيكل المجموعة ككل، وطبيعة الأنشطة التي يتم تنفيذها، في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها والاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب. وعلى سبيل المثال، قد تعمل أدوات الرقابة المطبقة في مركز للخدمة المشتركة بشكل مستقل عن أدوات الرقابة الأخرى، أو قد تعتمد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة أو وحدة العمل المستمد منها المعلومات المالية (على سبيل المثال، قد يتم إنشاء معاملات البيع والتصريح بها في المنشأة أو وحدة العمل، ولكن المعالجة قد تحدث في مركز الخدمة المشتركة).

^{٧٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٥٥

١٠٢. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية. ومن المهم في هذه الظروف وجود تعاون فعال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات حيث إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية تدعم تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتوقيتها ومداه، التي سيتم تنفيذها عبر المجموعة.

الاتصالات بشأن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(٤))

١٠٣. قد تستخدم المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة إطار تقرير مالي لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها يختلف عن إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. وفي هذه الظروف، يمكن فهم آليات إعداد التقرير المالي التي تتبعها إدارة المجموعة لتوفيق السياسات المحاسبية، وعند الاقتضاء، توفيق نهايات فترات التقرير المالي، التي تختلف عن تلك الخاصة بالمجموعة، مراجع المجموعة من فهم كيفية إجراء عمليات التعديل والمطابقة وإعادة التصنيف، وما إذا كانت تلك العمليات تتم مركزياً بواسطة المجموعة أو بواسطة المنشأة أو وحدة العمل.

تعليمات إدارة المجموعة إلى المنشآت أو وحدات العمل

١٠٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٧٤} يتعين على مراجع المجموعة فهم كيفية قيام إدارة المجموعة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة. وتحقيقاً لتجانس المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، قد تقوم إدارة المجموعة بإصدار تعليمات (على سبيل المثال، قد تقوم بالإبلاغ بسياسات إعداد التقرير المالي) إلى المنشآت أو وحدات العمل تشتمل على تفاصيل بشأن آليات إعداد التقرير المالي أو قد تفرض سياسات مشتركة عبر المجموعة. وقد يؤثر فهم التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي عدم كفاية التعليمات إلى زيادة احتمالية التعرض للتحريفات بسبب خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها بشكل غير صحيح، أو تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير صحيح.

١٠٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للتعليمات أو السياسات ما يلي:

- وضوح التعليمات الخاصة باستكمال حزمة التقارير، وقابليتها للتطبيق.
- ما إذا كانت التعليمات:

- توضح بصورة وافية خصائص إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛
- تتناول المعلومات اللازمة لإعداد ما يكفي من الإفصاحات للالتزام بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ومثال ذلك، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
- تتناول المعلومات اللازمة لإجراء تعديلات التوحيد، ومثال ذلك، المعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
- تشتمل على جدول زمني لإعداد التقرير.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٣١، ٣٢)

١٠٦. أثناء مراجعة المجموعة، قد يقوم مراجع المجموعة بإبلاغ الأمور الواردة في الفقرة ٣١ إلى مراجعي المكونات الآخرين، إذا كانت هذه الأمور ذات صلة بعملهم. وتحتوي الفقرة ١٤٤ على أمثلة لأمر أخرى قد يلزم الإبلاغ بها في الوقت المناسب أثناء عمل مراجع المكون.

١٠٧. قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة.^{٧٥} وأثناء مراجعة المجموعة، قد ترتفع مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك بسبب الغش، في الحالات الآتية:

^{٧٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٥(ب)

^{٧٥} معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ٢

- عندما يكون هيكل المجموعة معقدًا؛
 - عند عدم دمج نظم معلومات المجموعة، مما يقلل من فاعليتها في تحديد وتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
 - عند وجود معاملات عديدة أو متكررة مع الأطراف ذات العلاقة فيما بين المنشآت ووحدات العمل.
- وبناءً عليه، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٠٠)،^{٧٦} يُعد ذا أهمية خاصة في وجود هذه الظروف.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرة ٣٣)

١٠٨. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة عملية متكررة ومتجددة، وقد تكون محفوفة بالتحديات، ولاسيما عندما تكون أنشطة المكونات معقدة أو متخصصة، أو عند وجود العديد من المكونات عبر مواقع متعددة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٧٧} يضع المراجع توقعاً مبدئياً بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المحتملة وتحديد أولياً لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة بناءً على فهمه للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.

١٠٩. تراعى التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المحتملة فهم المراجع للمجموعة، بما في ذلك منشآتها أو وحدات عملها، والبيئات والصناعات التي تعمل فيها. وبناءً على هذه التوقعات المبدئية، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعى المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، وهو غالباً ما يقوم بذلك، لأنه قد تتوفر لديهم معرفة وخبرة مباشرة بالمنشآت أو وحدات العمل مما قد يفيد في فهم الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها، والمواطن التي قد تظهر فيها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة فيما يتعلق بتلك المنشآت أو وحدات العمل.

١١٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتعين على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم الخطر الملازم. وينطوي هذا التقييم على تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ويُراعى في ذلك كىفية ودرجة ما يلي:^{٧٨}

- تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف.
- تأثير مخاطر التحريف الجوهرى، على مستوى القوائم المالية للمجموعة، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات.

١١١. بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، قد يحدد مراجع المجموعة أن أحد مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة لا يظهر إلا فيما يتصل بالمعلومات المالية لمكونات معينة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد خطر التحريف الجوهرى المتعلق بمطالبة قانونية إلا في المنشآت أو وحدات العمل التي تعمل في دولة معينة أو المنشآت أو وحدات العمل المتشابهة في العمليات أو الأنشطة.

١١٢. ينص الملحق الثالث على أمثلة للأحداث والظروف التي قد تشير، كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى مخاطر وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بألية التوحيد.

الغش

١١٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)،^{٧٩} يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها 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:

- تقييم إدارة المجموعة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية للمجموعة بشكل جوهرى بسبب الغش.

^{٧٦} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

^{٧٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢٦

^{٧٨} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

^{٧٩} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٦، ٣١

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تعرفت عليها إدارة المجموعة، أو في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يرتفع فيها خطر الغش.
- ما إذا كانت توجد مكونات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التوحيد.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات 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 والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات المكونات ومراجعي المكونات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

/اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٣٤)

١١٤. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها، يظل مراجع المجموعة هو المسؤول عن التوصل إلى فهم للمجموعة وبينتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة لتكوين الأساس الكافي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٣.
١١٥. عندما لا توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ^{٨٠} من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس.

الأهمية النسبية

/الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة ٣٥ (أ))

١١٦. تتطلب الفقرة ٣٥ (أ) من مراجع المجموعة تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل مكون عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على معلومات مالية منقسمة. وقد 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.
١١٧. لا يتطلب هذا المعيار 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 معيار المراجعة (٣٢٠) ^{٨١} 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 مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في المكونات، لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك، بما دون المبلغ الذي تم إبلاغ مراجع المكون به. ^{٨٢}
١١٨. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن العوامل التي قد يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات:

^{٨٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

^{٨١} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرات ١٠، ١١، ١٢

^{٨٢} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٣

• 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:

- ما إذا كانت توجد مخاطر تنفرد بها المعلومات المالية للمكون (على سبيل المثال، الأمور المحاسبية التي تختص بها صناعة معينة، والمعاملات غير المعتادة أو المعقدة).
- طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في المكون أثناء المراجعات السابقة.

١١٩١. لمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة ٣٥(أ) أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ١١٨، فكلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قل مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الذي سيكون مناسباً في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. 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. وعند تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لحصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، قد يأخذ مراجع المجموعة في الحسبان نسبة ملكية المجموعة والنصيب في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.

١٢٠١. في بعض الحالات، قد ينفذ مراجع المجموعة أو مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب مهم على أنه مجتمع عينة واحد (أي ليس منقسماً عبر المكونات). وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.

الحد الخاص بما يعد "نافهاً بشكل واضح" (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

١٢١١. يتم تعيين الحد الذي يتعين عنده الإبلاغ عن التحريفات إلى مراجع المجموعة بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الذي يعد نافهاً بشكل واضح فيما يخص القوائم المالية للمجموعة. ووفقاً لمعييار المراجعة (٤٥٠)،^{٨٣} فإن هذا الحد هو المبلغ الذي لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه لأن مراجع المجموعة يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

الإبلاغ بالأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة ٣٦)

١٢٢١. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب لمراجع المجموعة إشراك مراجع أحد المكونات في تحديد مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ في المكون. نظراً لمعرفة مراجع المكون بذلك المكون وبمصادر التحريف المحتملة في المعلومات المالية للمكون. وفي هذا الصدد، قد ينظر مراجع المجموعة أيضاً في إبلاغ مراجع المكون بالأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لتعزيز التعاون في تحديد ما إذا كانت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، بالمقارنة مع الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، مناسبة في ظل الظروف القائمة.

١٢٣١. تعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في جزء منها على الأقل، على التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات. ولذلك، من المهم حدوث اتصال دائم بين مراجع المكون ومراجع المجموعة، ولاسيما إذا كان عدد التحريفات التي تعرف عليها مراجع المكون وحجمها أكبر مما كان متوقعاً.

^{٨٣} معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة ٣١

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة (راجع: الفقرة ٣٧)

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي

١٢٤أ. 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 ستستجيب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي (على سبيل المثال، في مركز للخدمة المشتركة). ومن العوامل التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع لما إذا كان سينفذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، على سبيل المثال:

- مستوى مركزية الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالى.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها.
- مدى التشابه بين أنشطة المجموعة وخطوط عملها.

١٢٥أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن المعلومات المالية للعديد من المكونات 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 الجوهرى المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة.

١٢٦أ. عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، قد يستمر إشراك مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما يكون للمجموعة مراكز خدمة مشتركة متعددة، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لهذه المراكز.

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى المكونات

١٢٧أ. في ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى المكونات عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك المكونات. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون للمجموعة:

- مصادر إيراد مختلفة؛ أو
- خطوط عمل متعددة؛ أو
- عمليات منتشرة عبر مواقع متعددة؛ أو
- أنظمة غير مركزية للرقابة الداخلية.

ارتفاع عدد المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة

١٢٨أ. قد تتشكل المجموعة من عدد كبير من المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة. وفي مثل هذه الظروف التي تكون فيها فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر عدد كبير من المكونات، قد يواجه مراجع المجموعة المزيد من التحديات عند التخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.

١٢٩أ. في بعض الحالات، قد يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تلك (على سبيل المثال، إذا كانت متجانسة وتخضع لأدوات رقابة مشتركة ويمكن الوصول إلى المعلومات المناسبة). وقد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية أيضاً على الإجراءات التحليلية الأساس وفقاً لمعيار المراجعة (٥٢٠).^{٨٤} وبناءً على ظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكونات على مستويات مناسبة لأغراض وضع التوقعات وتحديد مبلغ أي فروقات في المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. وقد يكون من المفيد استخدام الأدوات والأساليب الآلية في هذه الظروف.

^{٨٤} معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

١٣٠أ. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية في مكونات مختارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة. ويُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها في المكونات المختارة، وتوقيتها ومداهها، مسألة حكم مبنية. وفي هذه الظروف، قد يكون إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكونات التي سيتم اختبارها مفيداً أيضاً فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش (انظر أيضاً الفقرة ١٣٦أ).

طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

١٣١أ. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، قد يحدد مراجع المجموعة مناسبة نطاق العمل التالي في المكونات (مع إشراك مراجعي المكونات، عند الاقتضاء):

- 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.

١٣٢أ. بالرغم من تحمل مراجع المجموعة المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهها، فإن مراجعي المكونات يمكن إشراكهم في جميع مراحل مراجعة المجموعة، بما في ذلك أثناء تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، وهو ما يتم في الغالب.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون

١٣٣أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب، بما في ذلك عندما:

- يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمكون، كلها أو جزء كبير منها، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
- يوجد خطر تحريف جوهري منتشر في القوائم المالية للمجموعة بسبب وجود أحداث أو ظروف في المكون قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة للتقييم الذي أجرته إدارة المجموعة بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

١٣٤أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر في المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمكون عمليات محدودة ولكنه يمتلك جزءاً كبيراً من الأراضي والمباني الخاصة بالمجموعة أو يتحمل أرصدة ضرائب كبيرة.

تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة

١٣٥أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات مراجعة إضافية خاصة وتنفيذها على المعلومات المالية لمكون هو نهج مناسب، كما هو الحال عندما يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن إقرار ذي صلة واحد أو أكثر فحسب. وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجع المجموعة باختبار فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح مركزياً وقد يطلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة في المكون (على سبيل المثال، إجراءات مراجعة إضافية خاصة فيما يتعلق بتقويم مطالبات أو دعاوى قضائية في دولة المكون أو فيما يتعلق بوجود أصل).

عنصر المفاجأة

١٣٦أ. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية للمكونات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري

في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش.^{٨٥}

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٣٧أ. قد يعتمد مراجع المجموعة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تعمل في جميع أجزاء المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، سواءً على مستوى المجموعة أو في المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٦} من المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك. وقد يتم إشراك مرارجي المكونات في تصميم اختبارات أدوات الرقابة وتنفيذها.

١٣٨أ. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٧} من المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها. وفي حال اكتشاف انحرافات أكثر مما هو متوقع نتيجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يلزم مراجع المجموعة تعديل خطة مراجعة المجموعة. وقد تشمل التعديلات المحتملة في خطة مراجعة المجموعة ما يلي:

- طلب تنفيذ المزيد من الإجراءات الأساس في مكونات معينة.
- التعرف على أدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة التي تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية واختبار فاعليتها التشغيلية.
- زيادة عدد المكونات التي تم اختبارها لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

١٣٩أ. عند اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، أدوات الرقابة في مركز للخدمة المشتركة أو اختبار أدوات الرقابة المشتركة)، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مرارجي المكونات بمعلومات عن أعمال المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، عندما يُطلب من مراجع المكون تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون، أو تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، قد يجري مراجع المكون نقاشاً مع مراجع المجموعة حول اختبار أدوات الرقابة الذي تم تنفيذه مركزياً لتحديد طبيعة الإجراءات الأساس وتوقيتها ومداه.

آلية التوحيد

إجراءات التوحيد (راجع: الفقرة ٣٨)

١٤٠أ. قد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، ما يلي:

- التحقق من انعكاس أثر قيود اليومية الضرورية في التوحيد؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على آلية التوحيد والاستجابة بشكل مناسب حال تحديد عدم فاعلية أي من أدوات الرقابة.

التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد (راجع: الفقرة ٣٨(ب))

١٤١أ. 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 مراجع المجموعة 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؛

^{٨٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٠(ج)

^{٨٦} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

^{٨٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٧

- 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.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٤٢، ٤٣)

١٤٢أ. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، قد يحدد مراجع المكون أنه من المناسب استخدام عمل أحد الخبراء الذين استعان بهم ويبلغ مراجع المجموعة بذلك. وفي هذه الظروف، عند تحديد ما إذا كان تصميم مراجع المكون وتنفيذه لإجراءات المراجعة الإضافية مناسباً، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون، على سبيل المثال:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعان به، ونطاقه وأهدافه.
 - تقويم مراجع المكون لمدى وفاء عمل الخبير الذي استعان به بأغراض مراجع المجموعة.
- ١٤٣أ. قد يعتمد المستوى المناسب لمدى مشاركة مراجع المجموعة على ظروف وهيكـل المجموعة وعوامل أخرى مثل التجارب السابقة لمراجع المجموعة مع مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ الإجراءات على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، وظروف ارتباط مراجع المجموعة (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة أو وحدة العمل لم يتم إعدادها وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة).

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

الإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٤٥)

١٤٤أ. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٤٥ هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجع المكون. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين ٣٢ و ٥٠، فإن هذه الأمور قد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها المخالفات التي يتم التعرف عليها للنصوص المتعلقة بالاستقلال؛ أو
- المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مخاطر التحريف الجوهرية المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر الغش؛ أو
- حالات الغش أو التصرفات غير القانونية المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها التي تتورط فيها إدارات أو موظفو المكونات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة؛ أو
- المعاملات المهمة وغير المعتادة.

الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات (راجع: الفقرة ٤٥(هـ))

١٤٥أ. قد تنبّه المعرفة بالتحريفات المصححة وغير المصححة عبر المكونات مراجع المجموعة إلى أوجه القصور التي من المحتمل أن تكون منتشرة في الرقابة الداخلية، عندما يتم النظر فيها جنباً إلى جنب مع أوجه القصور التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ٤٥(ز). وإضافة إلى ذلك، قد يشير ارتفاع عدد التحريفات (غير المصححة أو المصححة) التي يتم التعرف عليها عما هو متوقع إلى ارتفاع خطر التحريفات غير المكتشفة، مما قد يقود مراجع المجموعة إلى استنتاج ضرورة تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة في مكونات معينة.

النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون (راجع: الفقرة ٤٥(ك))

١٤٦أ. يتأثر شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي تُطلب منه تنفيذها. وقد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة شكل أو صيغة الاستنتاجات العامة التي يتم الحصول عليها من مراجع المكون بشأن أعمال المراجعة التي قام بتنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح المحلية شكل الاستنتاجات (على سبيل المثال، الآراء) التي سيقدمها مراجع المكون.

تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة (راجع: الفقرة ٤٦(ب))

١٤٧أ. إذا حدد مراجع المجموعة أن اتصالات مراجع المكون لا تفي بأغراض مراجع المجموعة، فقد ينظر مراجع المجموعة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من مراجع المكون (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات)؛ أو
- ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون وفقاً للفقرة ٤٧؛ أو
- ما إذا كان يلزم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة ٤٨؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة مراجع المكون أو قدراته.

فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة ٤٧)

١٤٨أ. تقدم الفقرة ٧٥أ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بناءً على حقائق وظروف مراجعة المجموعة وغيرها من الأمور (على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة). وقد يتأثر أيضاً النظر الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٧(ج) بالأمور الآتية ذات الصلة بالمشاركة الدائمة لمراجع المجموعة في عمل مراجعي المكونات:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، بما فيها تلك التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥ من هذا المعيار؛
- الفحص الذي يجريه مراجع المجموعة أثناء مراجعة المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (على سبيل المثال، للوفاء بمتطلبات الفقرات ٣٤ و ٤٢ و ٤٣) أو الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

١٤٩أ. من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة، في ظل الظروف القائمة:

- درجة مشاركة مراجع المكون في إجراءات تقييم المخاطر وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية للقوائم المالية للمجموعة؛
- كفاءة وقدرات أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة لدى مراجع المكون المسؤولين عن فحص العمل الخاص بالأفراد الأقل خبرة؛
- ما إذا كان مراجع المكون ومراجع المجموعة يخضعان لسياسات أو إجراءات مشتركة فيما يخص فحص توثيق أعمال المراجعة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين ٤٩، ٥٠)

١٥٠أ. قد يقوم مراجع المجموعة بما يلي:

- مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة لمساعدة مراجع المجموعة في التعرف على الأحداث التي تقع بين

تواريخ المعلومات المالية للمكونات وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

- تنفيذ إجراءات لتغطية الفترة بين تاريخ قيام مراجع المكون بالإبلاغ بالأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥١)

١٥١١. تُعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء قيام مراجع المجموعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، قد تدفع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مراجع المجموعة إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها إذ قد تنمو إلى علم مراجع المجموعة معلومات تختلف كثيراً عن المعلومات التي استند إليها تقييم المخاطر. وعلى سبيل المثال:

- قد يلزم النظر في التحريفات التي تم التعرف عليها في أحد المكونات بالمقارنة مع المكونات الأخرى؛ أو
- قد يصبح مراجع المجموعة على دراية بقيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في أحد المكونات بسبب تغيرات في البيئة (على سبيل المثال، نشوب حرب أو اندلاع اضطرابات مدنية أو تفشي أمراض).

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات المتعلقة بها.

١٥٢١. يساعد التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٥١ مراجع المجموعة في تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة اللتان تم وضعهما للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة ما زالتا مناسبتين. وقد يكون المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٨} الذي يقضي بأن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، مفيداً أيضاً لأغراض هذا التقويم في سياق القوائم المالية للمجموعات.

١٥٣١. قد ينظر مراجع المجموعة في ممارسة فريق الارتباط لزعة الشك المبني عند تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت أمور كذلك الموضحة في الفقرة ١٧١ قد قادت فريق الارتباط على نحو غير ملائم إلى:

- الحصول على أدلة المراجعة التي يسهل الوصول إليها دون إيلاء الاعتبار المناسب لمدى صحتها وإمكانية الاعتماد عليها؛ أو
- الحصول على أدلة أقل إقناعاً مما يلزم في ظل الظروف القائمة؛ أو
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة تنحاز للحصول على الأدلة المؤيدة أو استبعاد الأدلة المناقضة.

١٥٤١. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٨٩} من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراجع. وتعتمد المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من العمل الذي نفذه مراجعو المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، وقد يشمل ذلك:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، التي تتطلبها الفقرة ٤٥، بما في ذلك النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجعي المكونات بشأن العمل المنفذ لأغراض مراجعة المجموعة؛
- التبليغات الأخرى التي ترد من مراجعي المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما فيها تلك التي تتطلبها الفقرة ٣٢؛
- التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة ٤٧.

^{٨٨} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

^{٨٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٢

١٥٥١. في بعض الظروف، قد توفر مذكرة عامة موجزة، توضح العمل الذي تم تنفيذه ونتائجه، أساساً في حد ذاتها لمراجع المجموعة يمكنه من استنتاج أن العمل الذي نفذه مراجع المكون وأدلة المراجعة التي حصل عليها تفي بأغراض مراجعة المجموعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون قد طلب منه تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة حددها وأبلغه بها مراجع المجموعة.

تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٥٢)

١٥٦١. قد يشتمل التقويم الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على النظر فيما إذا كانت التحريفات المصححة وغير المصححة التي قام مراجعو المكونات بالإبلاغ عنها تشير إلى وجود إشكالية منهجية (على سبيل المثال، بشأن معاملات تخضع لسياسات محاسبية مشتركة أو أدوات رقابة مشتركة) قد تؤثر على المكونات الأخرى.

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥٣)

١٥٧١. على الرغم من أن مراجعي المكونات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج أو الاستنتاجات العامة التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول عن رأي مراجعة المجموعة.

١٥٨١. عند تعديل رأي مراجعة المجموعة بسبب عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لمكون واحد أو أكثر، يتم توضيح أسباب ذلك في قسم "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة^{٩٠} وفي بعض الظروف، قد يكون من الضروري الإشارة إلى مراجع المكون لشرح أسباب الرأي المعدل بصورة وافية، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون غير قادر على تنفيذ أو استكمال العمل المطلوب على المعلومات المالية للمكون بسبب ظروف خارجة عن سيطرة إدارة المكون.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات ٥٤-٥٦)

١٥٩١. قد تكون مراجعة المجموعة معقدة نظراً لعدد وطبيعة المنشآت ووحدات العمل التي تتشكل منها المجموعة. وإضافة إلى ذلك، ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ٧١، فإن مراجع المجموعة قد يحدد أنه يمكن النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. وعليه، فقد يساعد النقاش مع إدارة المجموعة لتزويدها بنظرة عامة حول النطاق والتوقيت المخطط لهما في تنسيق العمل الذي يتم تنفيذه في المكونات، بما في ذلك عند إشراك مراجعي المكونات، وفي التعرف على إدارات المكونات (انظر الفقرة ٢٤١).

١٦٠١. يحتوي معيار المراجعة (٢٤٠)^{٩١} على متطلبات وإرشادات بشأن الإبلاغ عن حالات الغش إلى الإدارة، أو إلى المكلفين بالحوكمة عندما تكون الإدارة متورطة في الغش.

١٦١١. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكون والتي قد لا تكون إدارة المكون على علم بها:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

١٦٢١. قد تقوم إدارة المجموعة بإحاطة مراجع المجموعة بحالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح في المنشآت أو وحدات العمل

^{٩٠} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٠ و ٢٤

^{٩١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٤١-٤٣

داخل المجموعة. وتقدم الفقرة ٨٧أ إرشادات للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في هذه الظروف.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرة ٥٧)

١٦٣أ. قد تشمل الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يتم الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧أ) بعد قيام مراجع المجموعة بتحديد العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات المالية للمكونات. ومن جهة أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧ب) في نهاية المراجعة، ويتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٥٧ ج) و(د) عند حدوثها.

١٦٤أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠)٩٢ من المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. وفيما يخص مراجعة المجموعة، يساعد هذا الاتصال المكلفين بالحوكمة في فهم تحديد مراجع المجموعة للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، بما في ذلك ما إذا كان سيتم النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة للمجموعة بصورة جماعية على أنها مكون واحد، وفهم خطة إشراك مراجعي المكونات. ويساعد هذا الاتصال أيضاً في التمكين من التوصل إلى فهم متبادل وإجراء نقاش حول المجموعة وبيئتها (انظر الفقرة ٣٠) والمجالات التي قد يطلب المكلفون بالحوكمة من مراجع المجموعة تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها، إن وجدت.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٥٨)

١٦٥أ. يتولى مراجع المجموعة مسؤولية تحديد ما إذا كان وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور التي تم التعرف عليها تشكّل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها.٩٣ وقد يطلب مراجع المجموعة معلومات من مراجع المكون بشأن ما إذا كان القصور الذي تم التعرف عليه أو مجموعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في المكون تُعد قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

التوثيق (راجع: الفقرة ٥٩)

١٦٦أ. تحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠) في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ويحتوي الملحق الخاص بمعييار المراجعة (٢٣٠) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

١٦٧أ. يدعم توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة التقويم الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٥١ بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. انظر أيضاً الفقرة ١٥٤أ.

١٦٨أ. يتألف توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة مما يلي:

- التوثيق الوارد في ملف مراجع المجموعة؛
- التوثيق المنفصل في الملفات الخاصة بمراجعي المكونات فيما يتعلق بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة (أي توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات).

١٦٩أ. يخضع الجمع النهائي لتوثيق أعمال المراجعة، والاحتفاظ به، فيما يخص مراجعة المجموعة للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة وفقاً لمعييار إدارة الجودة (١).٩٤ وقد يصدر مراجع المجموعة تعليمات خاصة إلى مراجعي المكونات بشأن جمع التوثيق الخاص بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة، والاحتفاظ به.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات (راجع: الفقرة ٥٩ب))

١٧٠أ. قد يتم توثيق الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات بعدة طرق، من بينها على سبيل المثال، توثيق ما يتعلق بالوفاء

٩٢ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

٩٣ معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٨

٩٤ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣١ و(و) وأ٨٣-٨٥أ

بمتطلبات الفقرات ٢٢ و ٣٣ و ٥٧(أ) من هذا المعيار.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من كفاءات وقدرات مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٥٩(د))

١٧١أ. يقدم معيار إدارة الجودة (١)٩٥ إرشادات بشأن الأمور التي قد تتناولها سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات توضيحات أو إرشادات بشأن كيفية توثيق التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل التأكيد الذي يتم الحصول عليه من مراجع المكون وفقاً للفقرة ٢٤ على معلومات بشأن خبرة مراجع المكون في الصناعات ذات الصلة. وقد يطلب مراجع المجموعة أيضاً الحصول على تأكيد بأن مراجع المكون لديه الوقت الكافي لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه.

توثيق التوجيه المقدم لمراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (راجع: الفقرة ٥٩(و))

١٧٢أ. وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٧٥، سيقوم مراجع المجموعة بتكييف النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص عند مراجعة المجموعة بناءً على حقائق وظروف الارتباط، وسيجمع هذا النهج بصفة عامة بين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة إضافة إلى الاستجابات التي توضع خصيصاً لمراجعة المجموعة. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً توضيحات أو إرشادات بشأن توثيق التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لفريق الارتباط وإشراف عليهم وفحص عملهم.

١٧٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)٩٦ من المراجع وضع خطة مراجعة تشتمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن مدى هذا الوصف سيتباين في الغالب حسب المكون، مع إدراك أن الخطة الموضوعية لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد تتأثر بالأمور الموضحة في الفقرة ٥١أ.

١٧٤أ. قد يشتمل توثيق مراجع المجموعة للأعمال المتعلقة بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، على سبيل المثال، على ما يلي:

- الاتصالات المطلوبة مع مراجعي المكونات، بما في ذلك التعليمات الصادرة والتأكيدات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار.
- المبررات وراء اختيار الزيارات التي تمت لمواقع مراجعي المكونات والحاضرين في الاجتماعات وطبيعة الأمور التي تم مناقشتها.
- الأمور التي تم مناقشتها في الاجتماعات مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات.
- مبررات تحديد مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات الذي تم اختياره لفحصه.
- التغييرات في الطبيعة والمدى المقررين للمشاركة في عمل مراجعي المكونات، وأسبابها (على سبيل المثال، تخصيص أعضاء في فريق الارتباط أكثر خبرة مما كان متوقعاً في البداية في مجالات المراجعة التي ترتفع فيها درجة التعقيد أو عدم الموضوعية).

١٧٥أ. تتطلب الفقرة ٤٧ من مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وتقدم الفقرتان ١٤٨ و ١٤٩ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن هذا التحديد.

١٧٦أ. لا يلزم عادةً نسخ توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاصة بمراجع المجموعة. ولكن قد يقرر مراجع المجموعة تلخيص توثيق معين أعده مراجعو المكونات، أو نسخه أو الاحتفاظ بنسخ منه، في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة لاستكمال وصف أمر معين ذكر في التبليغات التي وردت من مراجع المكون، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار الإبلاغ بها. وقد يكون من أمثلة هذا التوثيق الخاص بمراجع المكونات:

- قائمة أو ملخص بالأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والاستنتاجات التي توصل إليها بشأنها، التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- الأمور التي قد يلزم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة؛

٩٥ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٩٦أ

٩٦ معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩

- الأمور التي قد يتم تحديد أنها من الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- ١٧٧أ. قد يلزم تضمين توثيق معين أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة، عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذلك، على سبيل المثال، للاستجابة لطلب السلطات التنظيمية بفحص التوثيق المتعلق بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات.
- ١٧٨أ. قد تساعد السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب وفقاً لنظام إدارة الجودة الخاص به، أو الموارد التي يوفرها المكتب أو الشبكة، مراجع المجموعة في توثيق توجهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام أداة مراجعة إلكترونية لتيسير الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. وقد يتم استخدام هذه الأداة أيضاً لتوثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك لتوفير المعلومات المتعلقة بالفاحصين وتواريخ فحصهم ومداها.

اعتبارات إضافية عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة ٥٩)

- ١٧٩أ. قد يفرض توثيق أعمال المراجعة عند مراجعة المجموعة بعض التعقيدات أو التحديات الإضافية في ظروف معينة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو عندما تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات.
- ١٨٠أ. قد يتمكن مراجع المجموعة من التغلب على تلك القيود، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- زيارة موقع مراجع المكون، أو الاجتماع مع مراجع المكون في موقع يختلف عن المكان الذي يتواجد فيه، لفحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون؛ أو
 - فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة عن بُعد عبر استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
 - مطالبة مراجع المكون بإعداد وتقديم مذكرة تناول المعلومات ذات الصلة وعقد نقاشات مع مراجع المكون، عند اللزوم، لمناقشة محتوى تلك المذكرة؛ أو
 - إجراء نقاش مع مراجع المكون بشأن الإجراءات التي قام بتنفيذها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها.
- ويُعد تحديد ما إذا كان واحد أو أكثر من التصرفات الموضحة أعلاه كافياً للتغلب على القيود أمراً يخضع للحكم المهني، بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة.

١٨١أ. عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، يلزم رغم ذلك أن يكون التوثيق الخاص بمراجع المجموعة مستوفياً لمتطلبات معايير المراجعة، بما فيها تلك التي تتعلق بتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرتين ١٤٨ و ١٤٩ في تحديد مدى فحص مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في هذه الظروف. وتقدم الفقرتان ١٧٦ و ١٧٧ أمثلة للظروف التي قد يتم فيها تضمين توثيق معين لأعمال المراجعة أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة.

١٨٢أ. في حال عدم قدرة مراجع المجموعة على التغلب على القيود المفروضة على الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، فقد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان هناك قيد على النطاق قد يتطلب تعديلاً في الرأي المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة. انظر الفقرة ٤٥أ.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٤٥٥)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية (*). والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (**). (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون تمت المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً يبلغ مجموعها ٦٠ مليون ريال) لأن مراجع المجموعة لم تتوفر له إمكانية الوصول إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالمكون أو إدارة المكون أو مراجع المكون.
- لقد قرأ مراجع المجموعة القوائم المالية المراجعة للمكون كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكون.
- بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو تأثير جوهري، ولكنه غير منتشر^١.
- يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية على جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر^٢.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن إعداد تلك القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى تتطلبها الأنظمة المحلية.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^١ إذا كان التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

^٢ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^٣

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ)، المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وتم تضمين نصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) والبالغ قيمته ١ مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، ونصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على هذه المبالغ.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد فينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) -^٤ انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة في قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^٥

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -^٦ انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

^٣ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^٤ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^٥ في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^٦ معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠). ولا يتم إدراج الفقرتين الأخيرتين اللتين تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط.]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠).]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء] (*)

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٨٨١)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

١. يقدم هذا الملحق أمثلة لأمر تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض الملحق في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعات. وهذه الأمثلة قد لا تكون ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وهذه القائمة ليس بالضرورة أن تكون قائمة كاملة بالأمثلة.

بيئة الرقابة

٢. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لبيئة الرقابة أموراً مثل ما يلي:
- هيكل الحوكمة ومهام الإدارات عبر المجموعة، ومسؤوليات الإشراف التي تتولاها إدارة المجموعة، بما في ذلك ترتيبات إسناد الصلاحيات والمسؤوليات إلى إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.
 - طريقة هيكلية وتنظيم إشراف المكلفين بالحوكمة على نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
 - طريقة الإبلاغ بالمعايير السلوكية والسلوكية، وتعزيزها، في الممارسة العملية عبر المجموعة (على سبيل المثال، عن طريق برامج على مستوى المجموعة، مثل مدونات قواعد السلوك وبرامج منع الغش).
 - اتساق السياسات والإجراءات عبر المجموعة، بما في ذلك الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي في المجموعة.

آلية المجموعة لتقييم المخاطر

٣. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لتقييم المخاطر أموراً مثل آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، آلية التعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما فيها خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتناول أيضاً هذا الفهم مدى تطور آلية المجموعة لتقييم المخاطر ومدى مشاركة المنشآت ووحدات العمل في هذه الآلية.

آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٤. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها أموراً مثل متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك كيفية متابعة أدوات الرقابة عبر المجموعة، وعند الاقتضاء، أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية عبر المجموعة، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها فيما يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. ويتطلب معيار المراجعة (٦١٠) من المراجع تقييم مدى الدعم الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

نظام المعلومات والاتصالات

٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لنظام المعلومات والاتصالات داخل المجموعة أموراً مثل ما يلي:
- مدى المركزية في بيئة تقنية المعلومات داخل المجموعة ومدى التشارك في تطبيقات تقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات.
 - متابعة إدارة المجموعة للعمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، بما في ذلك الإجراءات

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

^٢ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ١٥

- الروتينية المعتادة لإعداد التقارير، التي تمكّن إدارة المجموعة من متابعة الأداء مقارنة بالميزانيات واتخاذ التصرفات المناسبة.
- المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية متابعة حسن توقيت المعلومات المالية التي يتم استلامها من المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وتقييم مدى دقة تلك المعلومات واكتمالها.

آلية التوحيد

٦. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أمر تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

- مدى فهم إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، والمحاسبة عنها، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يتم التقرير عنها، لأجل التقرير عن القطاعات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغيرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغيرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- إجراءات التعامل مع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أمر تتعلق بآلية التوحيد:

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، التأكد من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها، وتم تعديلها عند الحاجة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. والسياسات المحاسبية الموحدة هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبعها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة للتقرير عن المعاملات المتشابهة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحرمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل الأجنبية داخل المجموعة إلى العملة الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة لتناسب التوحيد، والسياسات التي تحدد مسارات تدفق المعلومات خلال آلية التوحيد، بما في ذلك تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أمر تتعلق بالتعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي نشأت عنها تعديلات التوحيد.
- معدل المعاملات بين المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وطبيعتها وحجمها.
- إجراءات المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوز عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الاقتضاء)، واختبار الهبوط في قيمة الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع مالك الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي تكبدتها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة (على سبيل المثال، الواجب على صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

أنشطة الرقابة

٧. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لمكون أنشطة الرقابة أموراً مثل ما يلي:
- مدى التشارك في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، فيما يخص المجموعة بأكملها أو جزء منها.
 - مدى التشارك في تصميم أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة على مستوى القرارات، فيما يخص المجموعة بأكملها أو جزء منها.
 - مدى التطبيق المتسق لأدوات الرقابة المصممة بشكل مشترك، فيما يخص المجموعة بأكملها أو جزء منها.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ١١٢١)

أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة

فيما يلي أمثلة للأحداث (بما فيها المعاملات) والظروف التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواء بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بآلية التوحيد. ورغم أن هذه الأمثلة المذكورة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والظروف؛ فإن هذه الأحداث والظروف ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وقائمة الأمثلة ليست أيضاً قائمة شاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والظروف حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والظروف من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة. انظر أيضاً الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
التعقيد	- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة داخل المجموعة. - قيام المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة. - القياسات أو الإفصاحات المحاسبية التي تشتمل على آليات معقدة تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، مثل المحاسبة عن الأدوات المالية المعقدة. - العمليات التشغيلية التي تخضع للوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تعمل في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من اللوائح.
عدم الموضوعية	- الاجتهادات بشأن تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي يتعين إدراج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لإطار التقرير المالى المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أية منشآت ذات غرض خاص أو منشآت غير تجارية يتعين إدراجها. - الاجتهادات بشأن التطبيق الصحيح لمتطلبات إطار التقرير المالى المنطبق من قبل المنشآت أو وحدات العمل في المجموعة.
التغيير	عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم المتكررة.
عدم التأكد	عمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في دول أجنبية مما قد يعرضها لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المتوقع في مجالات مثل السياسة التجارية والمالية والقيود على حركات العملة وتوزيعات الأرباح، فضلاً عن التقلبات في أسعار الصرف.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	- العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة. - اختلاف نهايات السنة المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وإمكانية استغلال ذلك للتلاعب في توقيت المعاملات. - وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد. - التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
	الضريبية. • وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد. • التحويلات النقدية الكبيرة أو غير المعتادة داخل المجموعة، ولاسيما إلى المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها حديثاً والتي تعمل في مواقع ذات مخاطر غش مهمة أو شديدة.

من المؤشرات الدالة على أن بيئة الرقابة أو آلية المجموعة لتقييم المخاطر أو آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها غير مناسبة لظروف المجموعة، بالنظر إلى طبيعة المجموعة ومدى تعقيدها، ولا توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة:

- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك عدم الشفافية في آليات اتخاذ القرار.
- عدم وجود أدوات رقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، أو عدم فاعلية تلك الأدوات، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة بشأن متابعة العمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٦١٠): استخدام عمل المراجعين الداخليين

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦١٠)

استخدام عمل المراجعين الداخليين

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٥-١	 نطاق هذا المعيار
١٠-٦	 العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠)
١١	 مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة
١٢	 تاريخ السريان
١٣	 الأهداف
١٤	 التعريفات

المتطلبات

٢٠-١٥	 تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه
٢٥-٢١	 استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية
٣٢-٢٦	 تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداه
٣٥-٣٣	 الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
٣٧-٣٦	 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٤١-١١	 تعريف وظيفة المراجعة الداخلية
٢٣١-٥١	 تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه
٣٠١-٢٤١	 استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية
٣٩١-٣١١	 تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداه
٤١١-٤٠١	 الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك (أ) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة (ب) والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.
٢. لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة ٢٩)
٣. إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:
 - (أ) كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛ أو
 - (ب) كان المراجع الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة استناداً إلى الفهم المبدئي الذي توصل إليه بشأن الوظيفة نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^١
- ولا يتطلب أي مما هو وارد في هذا المعيار من المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار المراجع الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة.
٤. علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المراجع الخارجي للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.
٥. في بعض الدول، وبموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يكون المراجع الخارجي ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يغلب هذا المعيار على الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية.^٢ وبناءً عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المراجع الخارجي من الالتزام بهذا المعيار. (راجع: الفقرة ٣١١)

العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٦١٠)

٦. تضع العديد من المنشآت وظائف للمراجعة الداخلية كجزء من هيكلها الخاصة بالرقابة الداخلية والحوكمة. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومسؤولياتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
٧. يتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تفيد في فهم المراجع الخارجي للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. كما يشرح معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^٣ كيف أن الاتصال الفعال بين المراجعين الداخليين والخارجيين يوفر أيضاً بيئة يمكن للمراجع الخارجي من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.
٨. بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يستطيع المراجع الخارجي أيضاً استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عندما يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (٣١٥)

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٦٠٤

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٤(أ) و(ب) والملحق الرابع

(المحدث في عام ٢٠١٩)، استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية كجزء من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها^٤، ويعدّل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو يقلل من مداها.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المراجع الخارجي إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

١٠. قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك، فما لم تُنفذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءاً من استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٣٠).^٥

مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة

١١. يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين قد ينفذون إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي، فإن أيّاً منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (٢٠٠).^٦ وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تُعد ضرورية لتمكين المراجع الخارجي من استخدام عمل المراجعين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض المراجعة. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام المراجع الخارجي فيما يتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع المراجع الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛

وبعد القيام بذلك التحديد:

(ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافياً لتحقيق أغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛

(ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

التعريفات

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

(أ) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات ١١-٤١)

^٤ انظر الفقرات ١٥-٢٥

^٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

(ب) المساعدة المباشرة: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

١٥. يجب على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، عن طريق تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (راجع: الفقرات ٥١-٩١)

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات ٥١-٩١)

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة. (راجع: الفقرتين ١٠٠، ١١١)

١٦. لا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن:

(أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو

(ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو

(ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (راجع: الفقرات ١٢١-١٤١)

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

١٧. كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومدى هذا الاستخدام، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)

١٨. يجب على المراجع الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط المراجعة، ومنعاً للاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)

(أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين ١٨٠، ١٩٠)

(ب) كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر المحددة بأنها مهمة؛ (راجع: الفقرات ٢٠١-٢٢١)

(ج) كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.

١٩. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكل كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبدائه. (راجع: الفقرات ١٥١-٢٢١)

٢٠. يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٠)،^٧ أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة ٢٣١)

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٢١. في حالة تخطيط المراجع الخارجي لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما. (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٦١)

٢٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقرأ تقارير وظيفة المراجعة الداخلية عن عملها الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.

٢٣. يجب على المراجع الخارجي تنفيذ ما يكفي من إجراءات المراجعة على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يعتزم المراجع الخارجي استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض المراجعة، بما في ذلك تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛

(ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛

(ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تُعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (راجع: الفقرات ٢٧١-٣٠١)

٢٤. يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداهها لتقييم المراجع لما يلي:

(أ) حجم الأحكام المتخذة؛

(ب) خطر التحريف الجوهرى المقيّم؛

(ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) مستوى كفاءة الوظيفة؛^٨ (راجع: الفقرات ٢٧١-٢٩١)

ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ لبعض الأعمال. (راجع: الفقرة ٣٠١)

٢٥. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقييم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة ١٥ من هذا المعيار وتحديدته لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين ١٨ و ١٩ من هذا المعيار لا تزال مناسبة.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداهها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة

٢٦. قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وفي هذه الحالة، لا تنطبق الفقرات ٢٧-٣٥ والفقرة ٣٧. (راجع: الفقرة ٣١١)

٢٧. إذا كانت الأنظمة واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المراجع الخارجي يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقييم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقييم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (راجع: الفقرات ٣٢١-٣٤١)

٢٨. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٥

^٨ انظر الفقرة ١٨.

(أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو

(ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لتنفيذ العمل المقترح. (راجع: الفقرات ٣٢٠-٣٤١)

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

٢٩. عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المراجعين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ المراجع الخارجي في الحسبان:

(أ) حجم الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛

(ب) خطر التحريف الجوهرى المقيم؛

(ج) تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. (راجع: الفقرات ٣٥١-٣٩١)

٣٠. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة ١٩١)

(ب) تتعلق بمخاطر تحريف جوهرى جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود؛ (راجع: الفقرة ٣٨١)

(ج) تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ أو

(د) تتعلق بالقرارات التي يتخذها المراجع الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة. (راجع: الفقرات ٣٥١-٣٩١)

٣١. بعد تقويمه المناسب لما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، ومدى هذه الاستعانة في حال إمكانيتها، يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،^٩ الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تُعد مفرطة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة ٣٩١)

٣٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقوم ما إذا كانت الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكل كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداءه.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

٣٣. قبل الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة، يجب على المراجع الخارجي:

(أ) الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المراجعين الداخليين سيُسمح لهم باتباع تعليمات المراجع الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجع الداخلي بالنيابة عن المراجع الخارجي؛

(ب) الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المراجع الخارجي، وأنهم سيخطررون المراجع الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

^٩ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

٣٤. يجب على المراجع الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).^{١٠} وعند القيام بذلك:

- (أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لتحقيق أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقويم العوامل الواردة في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار؛
 - (ب) يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق المراجع الخارجي من أدلة المراجعة ذات الصلة ببعض الأعمال التي ننفذها المراجعون الداخليون.
- ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لتحقيق المراجع الخارجي من أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)

٣٥. يجب على المراجع الخارجي، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقويمات المراجع الخارجي الواردة في الفقرة ٢٧ لم تعد مناسبة.

التوثيق

٣٦. في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

- (أ) تقويماً لما يلي:

- (١) ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛
- (٢) مستوى كفاءة الوظيفة؛
- (٣) ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

- (ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛
 - (ج) إجراءات المراجعة التي ننفذها المراجع الخارجي لتقويم مدى كفاية العمل المستخدم.
٣٧. في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

- (أ) تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛
- (ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ننفذه المراجعون الداخليون؛
- (ج) من قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعييار المراجعة (٢٣٠):^{١١}
- (د) الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمراجعين الداخليين بموجب الفقرة ٣٣ من هذا المعيار؛
- (هـ) أوراق العمل التي أعدها المراجعون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط المراجعة.

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

^{١١} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢، ١٤ (أ))

١١. تتضمن أهداف ونطاق وظائف المراجعة الداخلية عادةً أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقويم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي:

الأنشطة المتعلقة بالحوكمة

- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم آلية الحوكمة من حيث تحقيقها للأهداف المتعلقة بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة، ومدى فاعلية الاتصالات بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة.

الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر

- قد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنشأة عن طريق تحديد وتقويم حالات التعرض المهمة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك مدى فاعلية آلية التقرير المالي).
- قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية إجراءات لمساعدة المنشأة في اكتشاف الغش.

الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية

- تقويم الرقابة الداخلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة لفحص أدوات الرقابة وتقويم عملها والتوصية بالتحسينات عليها. وفي سبيل القيام بذلك، توفر وظيفة المراجعة الداخلية تأكيداً بشأن الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتخطيط وتنفيذ اختبارات أو إجراءات أخرى لتوفير تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وفعاليتها التشغيلية، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص الوسائل المستخدمة في التعرف على المعلومات المالية والتشغيلية وتحديدتها وقياسها وتصنيفها والتقرير عنها، وبإجراء استقصاءات محددة عن بنود بعينها، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- فحص الأنشطة التشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص جدوى الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفعاليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

٢١. قد يتم القيام بأنشطة مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق وظائف لها أسماء أخرى داخل المنشأة. ويمكن أيضاً إسناد بعض أو جميع أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مقدم خدمات خارجي. ولا يُعد اسم الوظيفة، ولا ما إذا كان يتم تنفيذها من قبل المنشأة أو من قبل طرف خارجي، المحددين الوحيدين فيما إذا كان يمكن للمراجع الخارجي استخدام عمل الوظيفة أم لا. وإنما المحددات ذات الصلة هي طبيعة الأنشطة؛ ومدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ ووجود منهج منتظم ومنضبط للوظيفة. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الأنشطة ذات الصلة للوظائف الأخرى أو الأطراف الخارجية الأخرى التي لها هذه الخصائص.

٣١. إضافة إلى ذلك، فإن الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين يضطلعون بواجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية سيواجهون عادةً تهديدات تمس موضوعيتهم، مما من شأنه أن يمنع التعامل معهم كجزء من وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون أدوات الرقابة التي يمكن اختبارها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).^{١٢} ولهذا السبب، فإن أدوات الرقابة التي ينفذها المدير المالك لأغراض المتابعة لن يتم اعتبارها مكافئة لوظيفة المراجعة الداخلية.

^{١٢} انظر الفقرة ١٠.

٤٠. بالرغم من اختلاف الأهداف بين وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمراجع الخارجي، فإن الوظيفة قد تنفذ إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع الخارجي الاستفادة من الوظيفة لأغراض المراجعة بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بتقييمات المراجع الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب خطأ أو غش. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{١٣} من المراجع الخارجي التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وموقعها داخل الهيكل التنظيمي، والأنشطة التي نفذها، أو التي ستنفذها، وتوجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (إذا كان في المنشأة وظيفة من ذلك القبيل)؛ أو
- ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يقرر المراجع الخارجي، بعد إجراء التقييم المناسب، استخدام عمل تم تنفيذه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، كبديل جزئي عن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عن طريق المراجع الخارجي مباشرة.^{١٤}

وإضافة إلى ذلك، قد يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات مراجعة تحت توجيهه وإشرافه وفحصه (يُشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "المساعدة المباشرة")، ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح.^{١٥}

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

الموضوعية والكفاءة (راجع: الفقرتين ١٥ (أ)، (ب))

٥٠. يمارس المراجع الخارجي الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، والطبيعة والمدة الذي يمكن فيهما استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الظروف القائمة.

٦٠. يُعدّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور التي تحظى بأهمية خاصة عند تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل الوظيفة، وتحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب لعمل الوظيفة، في حال استخدامه، في ظل الظروف القائمة.

٧٠. تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ تلك المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع الخارجي لذلك الأمر ما يلي:

- ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومسؤولياتها، يدعم قدرة الوظيفة على التحرر من غلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية. ومثال ذلك، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها للمكلفين بالحوكمة أو موظف يتمتع بسلطة مناسبة، أو ما إذا كان لها حق الوصول المباشر إلى المكلفين بالحوكمة إذا كانت تقدم تقاريرها إلى الإدارة.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تخلص من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال، اضطلاعها بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والعمل في وظيفة المراجعة الداخلية، على سبيل المثال، تحديد سياسة الأجور المناسبة.
- ما إذا كانت هناك أي معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، بشأن إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية إلى المراجع الخارجي.

^{١٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤ (أ)

^{١٤} انظر الفقرات ١٥-٢٥

^{١٥} انظر الفقرات ٢٦-٣٥

- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة وعضويتهم تلزمهم بالمعايير المهنية ذات الصلة فيما يتعلق بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق نفس الأهداف.

٨. تشير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكن من تنفيذ المهام المسندة بعناية، ووفقاً للمعايير المهنية المنطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لهذا الأمر ما يلي:

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بموارد كافية ومناسبة تتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كانت هناك سياسات موضوعية لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين للقيام بارتباطات المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون قد حصلوا على تدريب في كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية في المراجعة. وقد تشمل الضوابط ذات الصلة التي يمكن أن يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان عند تقييم ذلك، على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات المهنية الملائمة.
- ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لديها المهارات اللازمة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) لتنفيذ الأعمال المتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

٩. يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة. فكلما زاد الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة للمراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زادت احتمالية أن يستفيد المراجع الخارجي من عمل الوظيفة وزادت مجالات هذه الاستفادة. ومع ذلك، فإن وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات ذات صلة توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين، لا يمكن أن يعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالمثل، فإن ارتفاع مستوى الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن يعوض عن عدم وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين.

تطبيق منهج منتظم ومنضبط (راجع: الفقرة ١٥ ج))

١٠. إن تطبيق منهج منتظم ومنضبط عند التخطيط لأنشطة وظيفية المراجعة الداخلية وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها، هو ما يميز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أدوات الرقابة الأخرى لأغراض المتابعة التي قد يتم تنفيذها داخل المنشأة.

١١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً ما يلي:

- وجود وكفاءة واستخدام إرشادات أو إجراءات موثقة للمراجعة الداخلية تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداهما مع حجم المنشأة وظروفها.
- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، السياسات والإجراءات التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ الارتباطات) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين.^(*) وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات أخرى مناسبة، مثل تنفيذ تقييمات خارجية دورية للجودة.

الظروف التي لا يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ١٦)

١٢. إن تقويم المراجع الخارجي لما إذا كان الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يشير إلى أن المخاطر التي تمس جودة عمل الوظيفة كبيرة جداً، وبالتالي فإنه ليس من المناسب استخدام أي من أعمال الوظيفة كأدلة مراجعة.

* الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية هي: الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين.

١٣١. من الأهمية بمكان مراعاة العوامل الواردة في الفقرات ٧ وأ٨ وأ١١ من هذا المعيار، كل منها على حدة وفي مجملها، لأن كل عامل بمفرده لا يكفي في الغالب لاستنتاج أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن استخدامه لأغراض المراجعة. فعلى سبيل المثال، الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية له أهمية خاصة في تقييم التهديدات التي تمس موضوعية المراجعين الداخليين. وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى الإدارة، فقد يُعد ذلك تهديداً كبيراً لموضوعية الوظيفة، ما لم توفر عوامل أخرى كتلك الموضحة في الفقرة ٧١ من هذا المعيار، في مجملها، تدابير وقائية كافية للحد من هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

١٤١. بالإضافة إلى ذلك، ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{١٦} على أن تهديد الفحص الذاتي ينشأ عندما يقبل المراجع الخارجي ارتباطاً لتقديم خدمات المراجعة الداخلية لأحد عملاء المراجعة، ويكون من المقرر استخدام نتائج تلك الخدمات في القيام بالمراجعة. ويرجع ذلك إلى احتمال استخدام فريق الارتباط لنتائج خدمة المراجعة الداخلية دون إجراء تقييم سليم لتلك النتائج أو دون ممارسة نفس المستوى من نزعة الشك المهني الذي كان سيمارس عند قيام أفراد ليسوا أعضاء في المكتب بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية. ويناقش الميثاق الدولي^{١٧} المحظورات التي تنطبق في ظروف معينة والتدابير الوقائية التي يمكن تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله في ظروف أخرى^(*).

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات ١٧-١٩)

١٥١. فور أن يقرر المراجع الخارجي أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، يتمثل أحد الاعتبارات الأولى فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يُعدان ذا صلة بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).^{١٨}

١٦١. من بين الأمثلة على عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه من قبل المراجع الخارجي ما يلي:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة.
- ملاحظة عمليات جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.
- اختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.

١٧١. يتأثر تحديد المراجع الخارجي للطبيعة والمدى المقررين لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بتقييمه لمدى الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية كما هو وارد في الفقرة ١٨ من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يُعد حجم الأحكام المطلوب اتخاذها عند التخطيط لهذا العمل وتنفيذه وتقييمه، والخطر المقيّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات مدخلات لهذا التحديد الذي يقوم به المراجع الخارجي. وتوجد أيضاً ظروف لا يستطيع فيها المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، كما هو موضح في الفقرة ١٦ من هذا المعيار.

^{١٦} الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرات ٤/٦٠٥ ت١ إلى ٤/٦٠٥ ت٣

^{١٧} الميثاق الدولي، الفقرات ١/٦٠٥ إلى ٦/٦٠٥ ت١

* يمنع الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية المراجع الخارجي من الجمع بين أعمال المراجعة الخارجية وأي أعمال أخرى لنفس عميل المراجعة، باستثناء الخدمات المذكورة في وثيقة اعتماد الميثاق والقائمة البيضاء الصادرة عن لجنة سلوك وأداب المهنة.

^{١٨} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم النتائج (راجع: الفقرتين ١٨ (أ)، ٣٠ (إ))

١٨. كلما زادت الحاجة إلى ممارسة الحكم عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة، زادت الإجراءات التي سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذها بشكل مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، لأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده لن يوفر للمراجع الخارجي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١٩. نظراً لأن المراجع الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ١٨. وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهرية؛
- تقويم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية؛
- تقويم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقويم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع.

الخطر المقيّم للتحريف جوهرية (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

٢٠. فيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيّم لوجود تحريف جوهرية على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وفي مثل هذه الظروف، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ إجراءات أكثر بشكل مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، وبالتالي سيستفيد بشكل أقل من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،^{١٩} فكلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع الخارجي، وبالتالي، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر.

٢١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٢٠} فإن المخاطر المهمة هي مخاطر يتم تقييمها قرب الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، ومن ثم، فإن قدرة المراجع الخارجي على استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة ستقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة إلى ذلك، متى كانت مخاطر التحريف الجوهرية غير منخفضة، كان من غير المرجح أن يؤدي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها وإزالة حاجة المراجع الخارجي إلى تنفيذ بعض الاختبارات بشكل مباشر.

٢٢. قد يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى قيام المراجع الخارجي بإعادة تقويم تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية. وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كان سيتم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان الاستمرار في تطبيق هذا المعيار يُعد ضرورياً.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٠)

٢٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،^{٢١} فإن المراجع الخارجي مطالب بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. ويُشكل الاستخدام المقرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية المراجع الخارجي العامة للمراجعة، وبالتالي يُعد هذا الاستخدام ذا صلة بفهم المكلفين بالحوكمة لمنهج المراجعة المقترح.

^{١٩} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٣٢١

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢ (ل)

^{٢١} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

المناقشة والتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢١)

٢٤أ. عند مناقشة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستخدام المقرر لعملها كأساس لتنسيق أنشطة كلا الجانبين، فقد يكون من المفيد تناول ما يلي:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل المنفذ.
- المدى الذي تغطيه المراجعة.
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) والأهمية النسبية للتنفيذ.
- الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات.
- توثيق العمل المنفذ.
- إجراءات الفحص والتقارير.

٢٥أ. يمتاز التنسيق بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية بالفاعلية، على سبيل المثال، عندما:

- تُجرى المناقشات على فترات منتظمة مناسبة طوال الفترة.
- يخطر المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية بالأمور المهمة التي قد تؤثر على الوظيفة.
- يتم تزويد المراجع الخارجي بتقارير ووظيفة المراجعة الداخلية ذات الصلة، وتمكينه من الوصول إليها، وإعلامه بأي أمور مهمة نمت إلى علم الوظيفة، عندما يُحتمل أن يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع الخارجي، حتى يكون المراجع الخارجي قادراً على أن يأخذ في حسبانها ما يترتب على هذه الأمور من آثار على ارتباط المراجعة.

٢٦أ. يُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بتزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع الخارجي للأمور التي قد تؤثر على عمله.^{٢٣} ومن ثم يكون بمقدور المراجع الخارجي أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها. وإضافة لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات من الممكن أن تُعد مؤشراً على وجود خطر متزايد لوجود تحريف جوهرية في القوائم المالية، أو أن تكون متعلقة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع المراجع الخارجي أن يأخذ ذلك في حسبانها عند تعرفه على خطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).^{٢٤}

إجراءات تحديد مدى كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

٢٧أ. توفر إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع الخارجي على جوهر العمل الذي أدته وظيفة المراجعة الداخلية ككل، والذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، أساساً لتقويم الجودة العامة لعمل الوظيفة والموضوعية التي تم تنفيذ العمل بها.

٢٨أ. تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع الخارجي لتقويم جودة العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إعادة التنفيذ وفقاً للفقرة ٢٤، ما يلي:

- توجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية.

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و ٢١

^{٢٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الرابع

^{٢٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الرابع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

- ملاحظة الإجراءات التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية.

- فحص برنامج عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأوراق عملها.

٢٩أ. كلما زادت الأحكام المتخذة، أو كلما ارتفع الخطر المقيّم للتحريف الجوهري، أو كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، أو كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، زادت إجراءات المراجعة التي يلزم أن يقوم بها المراجع الخارجي على الجوهري العام لعمل الوظيفة لدعم قراره باستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

إعادة التنفيذ (راجع: الفقرة ٢٤)

٣٠أ. لأغراض هذا المعيار، ينطوي إعادة التنفيذ على قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مستقل للإجراءات للتحقق من صحة الاستنتاجات التي توصلت إليها وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق اختبار البنود التي اختبرتها وظيفة المراجعة الداخلية بالفعل، أو عندما يتعذر القيام بذلك، يمكن أيضاً تحقيق نفس الهدف عن طريق اختبار ما يكفي من البنود الأخرى المشابهة التي لم تختبرها بالفعل وظيفة المراجعة الداخلية. ويوفر إعادة التنفيذ أدلة أكثر إقناعاً بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية، مقارنةً بالإجراءات الأخرى التي يمكن أن ينفذها المراجع الخارجي والواردة في الفقرة ٢٨. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع الخارجي أن يقوم بإعادة التنفيذ في كل مجال من المجالات التي يتم فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، يتطلب الأمر تنفيذ بعض أنشطة إعادة التنفيذ على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه وفقاً للفقرة (٢٤). ومن المرجح أن يركز المراجع الخارجي على إعادة التنفيذ في المجالات التي مارست فيها وظيفة المراجعة الداخلية مزيداً من الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها، وفي المجالات التي تنطوي على خطر أكبر للتحريف الجوهري.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

٣١أ. في الدول التي تحظر فيها الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون من الملائم لمراجع المجموعة، في ظل الظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، النظر فيما إذا كان الحظر يشمل أيضاً مراجعي المكونات، وإذا صح ذلك، فإنه من الملائم أيضاً تناول هذا الأمر عند الاتصال بمراجع المكونات.^{٢٥}

٣٢أ. كما هو وارد في الفقرة ٧ من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل الآتية ذات صلة:

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين.^{٢٦}
- العلاقات العائلية والشخصية مع فرد يعمل في، أو يتحمل المسؤولية عن، جانب المنشأة الذي يتعلق به العمل.
- التعاون مع القسم الذي يتعلق به العمل في المنشأة.
- المصالح المالية المهمة في المنشأة بخلاف الأجور، بشروط تتسق مع تلك المنطبقة على موظفين آخرين بمستوى مماثل من الأقدمية.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة للمراجعين الداخليين من الهيئات المهنية ذات الصلة إرشادات إضافية مفيدة.

٣٣أ. قد توجد أيضاً بعض الظروف التي تعظم فيها أهمية التهديدات التي تمس موضوعية المراجع الداخلي، بحيث لا توجد أي تدابير وقائية يمكن أن تحد من تلك التهديدات إلى مستوى مقبول. فعلى سبيل المثال، ونظراً لأن كفاية التدابير الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق المراجعة، تحظر الفقرة ٣٠ (أ) و(ب) الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب

^{٢٥} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)". الفقرة ٢٥(أ)

^{٢٦} انظر الفقرة ٧

عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المُنفَّذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يُحظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الإجراءات في الظروف المبينة في الفقرة ٣٠ (ج) و (د).

٣٤أ. عند تقويم مستوى كفاءة المراجع الداخلي، فإن العديد من العوامل الواردة في الفقرة ٨ من هذا المعيار قد تكون ذات صلة أيضاً، في سياق تقويم المراجعين الداخليين الأفراد والعمل الذي قد يتم تكليفهم به.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات ٢٩-٣١)

٣٥أ. تقدم الفقرات ١٥-٢٢ من هذا المعيار إرشادات ذات صلة عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين.

٣٦أ. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص المراجع الخارجي على أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسناده. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{٢٧}

- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠).

٣٧أ. وبالمثل، ونظراً لأن المراجع الخارجي مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٥)^{٢٨} بأن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وأن يُقوِّم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فلن يكون من المناسب إسناد هذه المسؤوليات للمراجعين الداخليين. ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين قد يساعدون في جمع المعلومات اللازمة لقيام المراجع الخارجي بحل الاستثناءات الواردة في ردود المصادقات.

٣٨أ. يُعد حجم الأحكام المتخذة وخطر التحريف الجوهرية من الأمور ذات الصلة أيضاً بتحديد العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. فعلى سبيل المثال، في الظروف التي يكون فيها تقويم الحسابات مستحقة التحصيل قد تم تقييمه على أنه مجال مرتفع المخاطر، يمكن للمراجع الخارجي أن يسند التحقق من دقة التقادم لمراجع داخلي يقوم بتقديم المساعدة المباشرة. ومع ذلك، ونظراً لأن تقويم كفاية المخصص استناداً إلى التقادم سيتطلب ما هو أكثر من مجرد حكم محدود، فلن يكون من المناسب إسناد هذا الإجراء الأخير لمراجع داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

٣٩أ. على الرغم من التوجيه والإشراف والفحص الذي يمارسه المراجع الخارجي، فإن الاستعانة المفترضة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة قد تؤثر على التصورات المتعلقة باستقلال ارتباط المراجعة الخارجية.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (راجع: الفقرة ٣٤)

٤٠أ. بما أن الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية ليسوا مستقلين عن المنشأة، كما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن توجيه المراجع الخارجي وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة، سيكون بصفة عامة ذا طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان أعضاء من فريق الارتباط هم الذين يؤدون ذلك العمل.

٤١أ. قد يذَكر المراجع الخارجي المراجعين الداخليين، عند توجيهه لهم، على سبيل المثال، بلفت انتباهه لقضايا المحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها أثناء المراجعة. وعند فحص العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون، تتضمن الاعتبارات التي يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت تدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

^{٢٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤ (أ)

^{٢٨} معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرتان ٧ و ١٦

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معياري المراجعة (٦٢٠): استخدام عمل خبير استعان به المراجع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠)

استخدام عمل خبير استعان به المراجع

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٢-١	 نطاق هذا المعيار
٣	 مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة
٤	 تاريخ السريان
٥	 الأهداف
٦	 التعريفات

المتطلبات

٧	 تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع
٨	 طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها
٩	 كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته
١٠	 التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع
١١	 الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع
١٣-١٢	 تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع
١٥-١٤	 الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٣أ-١أ	 تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع
٩أ-٤أ	 تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع
١٣أ-١٠أ	 طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها
٢٠أ-١٤أ	 كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته
٢٢أ-٢١أ	 التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع
٣١أ-٢٣أ	 الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع
٤٠أ-٣٢أ	 تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع
٤٢أ-٤١أ	 الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

الملحق: اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
٢. لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المواقف التي يضم فيها فريق الارتباط عضواً، أو يستشير كياناً أو فرداً، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)؛^١ أو

(ب) استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (٥٠٠).^٢

مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة

٣. يتحمل المراجع وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبدائه، ولا يحد من هذه المسؤولية قيام المراجع باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المراجع الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المراجع، يمكن للمراجع قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؛
- (ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يُعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

التعريفات

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

(أ) الخبير الذي يستعين به المراجع: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات ١١-٣١)

(ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.

(ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٩أ

^٢ معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات ٥٩أ-٤٥أ

^٣ يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

المتطلبات

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع

٧. 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. (راجع: الفقرات ٤١-٩)

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها

٨. تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداهها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداهها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة ١٠ أ)

- (أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ب) مخاطر التحريف الجوهرى في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛
- (د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛
- (هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لنظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات ١١١-١٣١)

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته

٩. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يحظى بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات ١٤١-٢٠٠)

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع

١٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٠)

- (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛
- (ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع

١١. يجب على المراجع أن يتفق، كتابةً متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٦٠)

- (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة ٢٧٠)
- (ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ٢٨١، ٢٩٠)
- (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة ٣٠٠)
- (د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة ٣١١)

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

١٢. يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة ٣٢٠)

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين ٣٣١، ٣٤٠)

(ب) مدى ملائمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة التي استخدمها الخبير في ظل الظروف القائمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات ٣٥١-٣٧١)

(ج) مدى ملائمة البيانات المصدريّة واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدريّة مهمة لعمله. (راجع: الفقرتين ٣٨١، ٣٩١)

١٣. إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة ٤٠١)

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

١٤. لا يجوز أن يشير المراجع في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل إلى عمل الخبير الذي استعان به، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب تلك الإشارة، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه. (راجع: الفقرة ٤١١)

١٥. 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. (راجع: الفقرة ٤٢١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ٦(أ))

١٦. قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمعدات والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيّات النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.

٢١. في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحاً، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُمكن غالباً التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقويم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصةً تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم.^٤

^٤ على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (٨) "متطلبات الكفاءة للمشغلين بمهنة المراجعة" مفيداً.

٣١. من الضروري تطبيق الحكم المبني عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً أو كياناً. فعلى سبيل المثال، عند تقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني لا يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للكيان (مثل نظم رقابة الجودة التي يطبقها الكيان) ذات صلة بتقويم المراجع.

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع (راجع: الفقرة ٧)

٤١. قد تستدعي الحاجة الاستعانة بأحد خبراء المراجع في واحد أو أكثر مما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.
- تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية استجابةً للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات، تشتمل على اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس.
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تكوين رأي في القوائم المالية.

٥١. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهرية عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة لمواجهة تلك المخاطر. وقد تخفف أيضاً أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الجوهرية.

٦١. 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. ويتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة.^٥ كما إن المراجع مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط.^٦ ويستعين المراجع في الوفاء بهذه المتطلبات 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.

٧١. قد يكون المراجع الذي ليس بخبير في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادراً رغم ذلك على التوصل إلى فهم كافٍ لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب مثل هذه الخبرة في إعداد قوائمها المالية.
- التعليم أو التطوير المبني في المجال ذي الصلة. وقد يتضمن هذا الالتحاق بدورات رسمية، أو إجراء نقاش مع أفراد لديهم خبرة في المجال ذي الصلة لغرض تعزيز قدرة المراجع على التعامل مع الأمور في ذلك المجال. ويختلف هذا النقاش عن التشاور مع خبير المراجع فيما يتعلق بمجموعة محددة من الظروف التي واجهها المراجع في الارتباط، والذي يتم خلاله تزويد ذلك الخبير بجميع الحقائق ذات الصلة التي تمكنه من تقديم مشورة مدروسة بشأن أمر معين.^٧
- إجراء نقاش مع المراجعين الذين نفذوا ارتباطات مماثلة.

٨١. في حالات أخرى، قد يحدد المراجع أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبرائه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشمل الاعتبارات عند تحديد ما إذا كان سيتم الاستعانة بأحد الخبراء:

^٥ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

^٦ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

^٧ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٩٩١-١٠٢١

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة ٩٠).
- طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
- مخاطر التحريف الجوهرى في هذا الأمر.
- الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها، بما في ذلك معرفة المراجع وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.

٩١. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة موظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٠٠)^٨ على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداه (راجع: الفقرة ٨)

١٠١. تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداه فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولاً مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:

- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
- في حالة عدم استخدام المراجع لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
- عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به المراجع إجراءات تعد جزءاً لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.
- عندما يكون الخبير خبيراً خارجياً للمراجع، وبالتالي لا يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع (راجع: الفقرة ٨(هـ))

١١١. قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين (أي عاملاً)، بمن فهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع، وبالتالي يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)^٩ أو خاضعاً لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار.^{١٠} وقد يكون أيضاً الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، مما يجعله خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بمتطلبات الشبكة وخدماتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١). وفي بعض الحالات، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع من مكتب ضمن الشبكة خاضعاً لنفس سياسات أو إجراءات إدارة الجودة التي يخضع لها مكتب المراجع، نظراً لكونهما جزءاً من نفس الشبكة.

^٨ معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

^٩ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٦(ث)

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣

١٢١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يتناول المكتب استخدام الموارد التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، ويشمل ذلك الاستعانة بالخبراء الخارجيين.^{١١} ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، وقد لا يكون خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب بموجب نظامه الخاص بإدارة الجودة.^{١٢} وعلاوة على ذلك، قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة على سياسات أو إجراءات تنطبق على الخبير الخارجي.^{١٣} وفي بعض الحالات، قد تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح:

- معاملة الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع كعضو في فريق الارتباط (أي إن الخبير الخارجي قد يخضع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال)؛ أو
- خضوع الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع لمتطلبات مهنية أخرى.

١٣٢. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ويتم الاسترشاد فيها بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ.^{١٤} وعلى سبيل المثال، قد يستطيع المراجع الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة المتعلقة بما يلي:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- الموضوعية. يخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقويم المراجع مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع فهماً مناسباً للعلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية المراجعة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب على طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداه، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع.

ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيعتمد على سياسات أو إجراءات المكتب.^{١٥} ولا يحد الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب من مسؤولية المراجع عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٩)

١٤١. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المراجع. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو العملي للخبير الذي يستعين به المراجع.

١٥١. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المراجعين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.

^{١١} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٢

^{١٢} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦ (و)

^{١٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩ (ب)

^{١٤} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٤

^{١٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٤ (ب) و ١٠ أ

- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
 - الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
 - نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع (انظر الفقرات ١١١-١٣١).
١٦١. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير المسلكية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.
١٧١. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:
- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
 - كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الاقتضاء، التي تتسق مع إطار التقرير المالي المنطبق.
 - ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.
١٨١. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. وقد يتم مواجهة تلك التهديدات عن طريق القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو عن طريق تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وقد توجد أيضاً تدابير وقائية خاصة بارتباط بالمراجعة.
١٩١. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية هي بمستوى يمكن قبوله، على دور الخبير الذي يستعين به المراجع ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة. وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المراجع فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به المراجع هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.
٢٠١. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، قد يكون من الملائم:
- (أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
 - (ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المراجع ما يلي:
- المصالح المالية.
 - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
 - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.
- في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمراجع أن يحصل على إفادة مكتوبة من خبره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

٢١أ. قد يتوصل المراجع إلى فهم لمجال خبرة خبره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة ٧، أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

٢٢أ. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به المراجع والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة ١٧أ).
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١١)

٢٣أ. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وخبره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وخبره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين المراجع وخبره بغض النظر عما إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أم داخلياً.

٢٤أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ٨ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع وخبره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. وعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير الذي يستعين به المراجع على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة بالمراجع وخبره عن تلك المتوقعة في العادة.
- انطباق متطلبات نظامية أو تنظيمية لأكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الذي يستعين به المراجع.
- عدم قيام المراجع باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير الذي يستعين به المراجع، وارتفاع أهميته في سياق المراجعة.

٢٥أ. يكون الاتفاق بين المراجع وخبره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

٢٦أ. عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين المراجع وخبره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون مُتضمنة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- مذكرة التخطيط، أو ما يتعلق بها من أوراق عمل مثل برنامج المراجعة.
- سياسات أو إجراءات نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع. وفي حالة الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع، فإن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب قد يشتمل على سياسات أو إجراءات تتعلق بعمل الخبير. ويعتمد مدى التوثيق في أوراق عمل المراجع على طبيعة تلك السياسات أو الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك أي توثيق مطلوب في أوراق عمل المراجع إذا كان لدى مكتب المراجع بروتوكولات مفصلة تغطي الظروف التي يُستخدم فيها عمل مثل هذا الخبير.

طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه (راجع: الفقرة ١١أ)

٢٧أ. غالباً ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به المراجع إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة (راجع: الفقرة ١١ (ب))

٢٨٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان المراجع أو خبره سينفذان اختباراً مفصلاً للبيانات المصدرية.
- الموافقة على مناقشة المراجع لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع، عند الضرورة (انظر الفقرة ٤٢٠).
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

٢٩١. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة. ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع: الفقرة ١١ (ج))

٣٠١. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المراجع وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع بشأن خطر مهم، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضاً تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعال وفي الوقت المناسب، خاصة في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع: الفقرة ١١ (د))

٣١١. من الضروري أن تنطبق أيضاً على الخبير الذي يستعين به المراجع أحكام السرية المنصوص عليها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشأة قد طلبت أيضاً أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم المراجع.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

٣٢١. يؤثر تقويم المراجع لمدى كفاءة خبره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام المراجع بمجال خبرة خبره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداهما، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع.

نتائج واستنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

٣٣١. قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع لأغراض المراجع ما يلي:

- الاستفسارات من الخبير الذي يستعين به المراجع.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيدة، مثل:
 - ملاحظة عمل الخبير؛
 - فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
 - المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
 - تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛

○ إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

- النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى.

- مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به المراجع مع الإدارة.

٣٤أ. قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقويم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به المراجع أو استنتاجاته، سواء كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به المراجع؛
- مُعبر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع، ونطاق العمل المُنفذ والمعايير المنطبقة؛
- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛
- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراجع؛
- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات /المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

٣٥أ. عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في تقويم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كافٍ. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من المراجع، أو مدى المبالغ المقدر من المراجع لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به المراجع.

٣٦أ. يناقش معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)١٦ الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد المراجع أيضاً عند تقويم افتراضات خبيره وطرقه.

٣٧أ. عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقويم المراجع لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفاً عليها في مجال الخبير؛
- تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛
- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن المراجع يأخذ في حسابه سبب الاختلافات وتأثيراتها.

البيانات المصدرية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

٣٨أ. عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

- التحقق من مصدر البيانات، بما في ذلك التوصل إلى فهم، وعند الانطباق إجراء اختبار، لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على

١٦ معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرات ١٣ و ١٨ و ١٢٠

البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.

- فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

٣٩أ. في العديد من الحالات، قد يقوم المراجع باختبار البيانات المصدريّة. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات المصدريّة المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به المراجع ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار البيانات المصدريّة. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به المراجع باختبار البيانات المصدريّة، فقد يكون استفسار المراجع من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام المراجع بتقويم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم كفاية العمل (راجع: الفقرة ١٣)

٤٠أ. إذا استنتج المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، ولم يستطع المراجع حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الزائدة التي تتطلبها الفقرة ١٣، والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير والمراجع، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري إبداء رأي معدل في تقرير المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥) لأن المراجع لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.^{١٧}

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

٤١أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

٤٢أ. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على إذن من خبره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

^{١٧} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦(ب)

الملحق

(راجع: الفقرة ٢٥٨)

اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

يحتوي هذا الملحق على قائمة بالأمر التي قد يأخذ المراجع في حسبانها إدراجها في أي اتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به. وهذه القائمة توضيحية وليست شاملة؛ والمقصود منها أن تكون بمثابة دليل إرشادي يمكن استخدامه في ظل الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تحديد ما إذا كانت أمور معينة سيتم تضمينها في الاتفاق على ظروف الارتباط. وقد تفيد هذه القائمة أيضاً عند النظر في الأمور التي سيتم تضمينها في أي اتفاق مع الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع.

طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سينفذها الخبير الخارجي.
- أهداف عمل الخبير الخارجي في سياق اعتبارات الأهمية النسبية والخطر بخصوص الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الخارجي، وعند الانطباق، إطار التقرير المالي المنطبق.
- أي معايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى ذات صلة سوف يتبعها الخبير الخارجي.
- الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي سوف يستخدمها الخبير الخارجي، وصلاحياتها.
- تاريخ السريان، أو بحسب الحال فترة الاختبار، لموضوع عمل الخبير الخارجي، والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

- معايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، والمتطلبات التنظيمية أو النظامية ذات الصلة.
- موافقة الخبير الخارجي على الاستخدام المقصود لتقريره من قبل المراجع، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للآخرين، على سبيل المثال، الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع عند الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو للجنة المراجعة.
- طبيعة ومدى فحص المراجع لعمل الخبير الخارجي.
- ما إذا كان المراجع أو الخبير الخارجي سيختبر البيانات المصدرية.
- وصول الخبير الخارجي إلى سجلات المنشأة وملفاتها والموظفين والخبراء الذين تتعاقد معهم المنشأة.
- إجراءات الاتصال بين الخبير الخارجي والمنشأة.
- وصول المراجع وخبيره الخارجي إلى أوراق عمل كل منهما.
- ملكية أوراق العمل والرقابة عليها أثناء الارتباط وبعده، بما في ذلك أي متطلبات للاحتفاظ بالملفات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن تنفيذ العمل بالمهارة والعناية الواجبة.
- كفاءة الخبير الخارجي وقدرته على تنفيذ العمل.
- توقع أن الخبير الخارجي سوف يستخدم كل المعرفة المتاحة لديه والتي تعد ذات صلة بالمراجعة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإنه سيقوم بإعلام المراجع.
- أي قيد على إقامة رابط بين الخبير الخارجي وتقرير المراجع.
- أي اتفاق لإعلام الخبير الخارجي باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

الاتصالات والتقرير

- طرق الاتصالات وتكرارها، بما في ذلك:
 - الكيفية التي سيتم بها التقرير عن نتائج أو استنتاجات الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع (على سبيل المثال، عن طريق تقرير مكتوب أو تقرير شفوي أو مساهمات مستمرة تقدم لفريق الارتباط).
 - تحديد أشخاص بعينهم ضمن فريق الارتباط، ليقوموا بالتواصل مع الخبير الخارجي.
- موعد انتهاء الخبير الخارجي من العمل والتقرير عن النتائج أو الاستنتاجات للمراجع.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن أي تأخير محتمل في الانتهاء من العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن الحالات التي تقيّد فيها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء المتعاقد معهم من قبل المنشأة.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن إبلاغ المراجع بجميع المعلومات التي يعتقد ذلك الخبير بأنها قد تكون ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك أي تغييرات في الظروف المبلّغ عنها في السابق.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ عن الظروف التي قد تشكل تهديدات لموضوعية ذلك الخبير، وأي تدابير وقائية ذات صلة قد تقضي على التهديدات أو قد تخفضها إلى مستوى يمكن قبوله.

السرية

- حاجة الخبير الذي يستعين به المراجع إلى الالتزام بمتطلبات السرية، بما في ذلك:
 - أحكام السرية في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع.
 - المتطلبات الإضافية التي قد تكون مفروضة بموجب نظام أو لائحة، إن وجدت.
 - أي أحكام معينة بشأن السرية تطلبها المنشأة، إن وجدت.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٧٠٠): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: "من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...".
- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: "ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعدادة". ولم يعط النظام أي استثناءات".
- إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (٥١)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (٧٦أ، ٧٧أ) تنص على ما يلي: "وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة".

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠)

تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

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

الفهرس

الفقرة	مقدمة
٤-١	نطاق هذا المعيار
٥	تاريخ السريان
٦	الأهداف
٩-٧	التعريفات
	المتطلبات
١٥-١٠	تكوين رأي في القوائم المالية
١٩-١٦	شكل الرأي
٥٢-٢٠	تقرير المراجع
٥٤-٥٣	المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣١-١١	الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة
٤	السياسات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية بشكل مناسب
٥	المعلومات المعروضة في القوائم المالية تكون ملائمة ومن الممكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم
٦	الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية
٩-٧	تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل
١٥-١٠	وصف إطار التقرير المالي المنطبق
١٧-١٦	شكل الرأي
١٨-١٨	تقرير المراجع
٨٥-٧٩	المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية
	الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر نتيجةً لمراجعة القوائم المالية.
٢. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)^١ مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥)^٢ ومعيار المراجعة (٧٠٦)^٣ كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجع عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً أو عندما يذكر في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى(*) أيضاً على متطلبات لعملية التقرير، تنطبق عند إصدار تقرير المراجع.
٣. ينطبق هذا المعيار على مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وقد تمت صياغته في ذلك السياق. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠)^٤ اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)^٥ اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية. وينطبق هذا المعيار أيضاً على عمليات المراجعة التي يُطبّق عليها معيار المراجعة (٨٠٠) أو معيار المراجعة (٨٠٥).
٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير المراجع على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير المراجع عن طريق جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملاءمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المراجع، ويراعي أيضاً الحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف الخاصة بكل دولة. وعندما تُجرى المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الاتساق في تقرير المراجع يعزز المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويساعد ذلك أيضاً على تعزيز فهم المستخدم للظروف غير المعتادة وعلى التعرف عليها عند حدوثها.

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛
 - (ب) إبداء ذلك الرأي بشكل واضح من خلال تقرير مكتوب.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
 - (ب) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

^١ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^٢ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٣ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

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

^٤ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

^٥ معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

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

(١) 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

(٢) 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 (١) أو (٢) أعلاه.^٦

(ج) رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.^٧

٨. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام".^٨ وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

٩. الإشارة إلى "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية" (*) في هذا المعيار تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية، والإشارة إلى "المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام" تعني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي في القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.^٩

١١. يجب على المراجع، من أجل تكوين ذلك الرأي، أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان:

(أ) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛^{١٠}

(ب) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعدّ جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها؛^{١١}

(ج) التقويمات التي تتطلبها الفقرات ١٢-١٥.

١٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرات ١١-٣١)

١٣. على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجعات المستقلة والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣ (أ)

^٧ تتناول الفقرتان ٢٥ و ٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

^٨ حددت الفقرة ١٣ (و) من معيار المراجعة (٢٠٠) محتوى القوائم المالية.

* المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١١

^{١٠} تتناول الفقرتان ٢٥ و ٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

^{١١} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة ٢٦

^{١٢} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١

(أ) القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة ٤٤)

(ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، ومناسبة؛

(ج) التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي أعدتها الإدارة معقولة؛

(د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

● ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجموعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب.

● ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها. (راجع: الفقرة ٥٥)

(هـ) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة ٦١)

(و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

١٤. عندما تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين ١٢ و ١٣ يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات ٧١-٩١)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

١٥. يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ. (راجع: الفقرات ١٠١-١٥٥)

شكل الرأي

١٦. يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

١٧. في حالة:

(أ) استنتاج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرية؛ أو

(ب) عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

١٨. إذا كانت القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والكيفية التي تم بها حل الأمر- تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة ١٦٥)

١٩. عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على كيفية حل الأمر- تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقريره، وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة ١٧٥)

تقرير المراجع

٢٠. يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً. (راجع: الفقرتين ١٨، ١٩)

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان

٢١. يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل. (راجع: الفقرة ٢٠)

المخاطبون بالتقرير

٢٢. يجب أن يكون تقرير المراجع موجهاً بشكل مناسب، على أساس ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة ٢١)

رأي المراجع

٢٣. يجب أن يحتوي القسم الأول من تقرير المراجع على رأي المراجع، ويجب أن يكون عنوانه هو "الرأي".

٢٤. يجب أيضاً في قسم الرأي الوارد في تقرير المراجع:

(أ) تحديد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛

(ب) النص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛

(ج) تحديد عنوان كل قائمة تضمنتها القوائم المالية؛

(د) الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة؛

(هـ) تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تضمنتها القوائم المالية. (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٢٥. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يجب أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، اللتين يُنظر إليهما على أنهما متكافئتان^(*)، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك:

(أ) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، أو

(ب) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات ٢٤-٣١)

٢٦. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، يجب أن يكون رأي المراجع أن القوائم المالية المرفقة مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات ٢٦-٣١)

٢٧. إذا كانت الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع ليست إلى المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، فيجب أن يحدد رأي المراجع الدولة منشأ هذا الإطار.

أساس الرأي

٢٨. يجب أن يتضمن تقرير المراجع، بعد قسم الرأي مباشرةً، قسمًا بعنوان "أساس الرأي": (راجع: الفقرة ٣٢)

(أ) ينص على أن المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(**): (راجع: الفقرة ٣٣)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، لذا يجب على المراجع استخدام العبارة الواردة في البند (أ) من هذه الفقرة.

** معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

- (ب) يشير إلى القسم من تقرير المراجع، الذي يوضح مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة؛
- (ج) يتضمن عبارة تفيد بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.
- (١) يجب أن تحدد تلك العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي):(*) (راجع: الفقرات أ٣٤، أ٣٥، أ٣٧، أ٣٨)
- (٢) إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة(*)، فيجب أن تشير تلك العبارة إلى استقلال المراجع عن المنشأة وفقاً لمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة تلك المنشآت؛ (راجع: الفقرة أ٣٦)
- (د) ينص على ما إذا كان المراجع يعتقد أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

الاستمرارية

٢٩. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠).^{١٣}

الأمر الرئيسة للمراجعة

٣٠. عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، يجب على المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١).
٣١. عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقريره، أو عندما يقرر هو ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١). (راجع: الفقرات أ٤١-أ٤٣)

المعلومات الأخرى

٣٢. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠).^{١٤}

المسؤوليات عن القوائم المالية

٣٣. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة"(*) عن القوائم المالية. ويجب أن يستخدم تقرير المراجع المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية، ولا يلزم أن يشير تحديداً إلى "الإدارة". وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة أ٤٥)
٣٤. يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٤٦-أ٤٩)
- (أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، والرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛

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

* يُقصد بـ "المنشآت المعنية" أينما وردت في هذا المعيار المنشآت ذات الاهتمام العام الوارد تعريفها في جزء التعديلات الجزئية من وثيقة اعتماد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة في المملكة العربية السعودية.

^{١٣} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرات ٢١-٢٣

^{١٤} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

(ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة^{١٥} وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرة ٤٩١)

٣٥. يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عن أوفوا بالمسؤوليات المبينة في الفقرة ٣٤ أعلاه. وفي هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو إلى المصطلح الذي يُعدّ مناسباً في سياق الإطار النظامي في الدولة المعنية. (راجع: الفقرة ٥٠١)

٣٦. عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة(*).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٣٧. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية".

٣٨. يجب في هذا القسم من تقرير المراجع: (راجع: الفقرة ٥١١)

(أ) النص على أن أهداف المراجع هي:

(١) الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. (راجع: الفقرة ٥٢١)

(ب) النص على أن التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً؛

(ج) النص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتين:

(١) توضيح أنها تُعدّ جوهريّة 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؛^{١٦} أو

(٢) تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة ٥٤١)

٣٩. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة ٥١١)

(أ) النص على أن المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وذلك كجزء من عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛

(ب) وصف عملية المراجعة عن طريق النص على أن مسؤوليات المراجع هي:

(١) 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 لرأي المراجع. 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.

(٢) التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن

^{١٥} معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإنه يجب أن يشير المراجع إلى "الإعداد والعرض العادل".

^{١٦} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٢

إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن نظر المراجع في الرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٣) تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

(٤) 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 خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري، فعليه أن يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو عليه أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجات المراجع إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

(٥) تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

(ج) توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباط مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)،^{١٧} وذلك 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 تم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة، والإشراف عليها وفحصها؛

(٣) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.^{١٨}

٤٠. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة ٥١٠)

(أ) النص على أن المراجع يتصل بالمالكين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة؛

(ب) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، النص على أن المراجع يفيد المالكين بالحوكمة بأنه قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأنه يبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بدرجة معقولة أنها تؤثر على استقلاله، وعند الاقتضاء، يبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة؛

(ج) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ بشأنها عن أمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، النص على أن المراجع يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمالكين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ويوضح المراجع هذه الأمور في تقريره، ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم ير المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة ٥٤١)

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٤١. يجب إدراج وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين ٣٩ و ٤٠: (راجع: الفقرة ٥٥١)

(أ) ضمن متن تقرير المراجع؛ أو

^{١٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{١٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث)، الفقرة ٥٣

(ب) ضمن ملحق مرفق بتقرير المراجع، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى الموضوع المراد في الملحق؛ أو (راجع: الفقرات ٥٦١-٥٨١)

(ج) من خلال إشارة محددة ضمن تقرير المراجع إلى موضع مثل هذا الوصف على الموقع الإلكتروني لسلطة معنية، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً للمراجع أن يقوم بذلك. (راجع: الفقرات ٥٥١، ٥٧١، ٥٨١)

٤٢. عندما يشير المراجع إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، يجب عليه أن يحدد أن ذلك الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٩ و ٤٠ من هذا المعيار، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرة ٥٧١)

مسؤوليات التقرير الأخرى(*)

٤٣. إذا تناول المراجع في تقريره عن القوائم المالية مسؤوليات تقرير أخرى يتحملها بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة، فيجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع، تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى تلك نفس الموضوعات المعروضة بموجب مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة. حيث يمكن في هذه الحالة أن تُعرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة. (راجع: الفقرات ٥٩١-٦١١)

٤٤. في حالة عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة، فيجب أن يميز تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة. (راجع: الفقرة ٦١١)

٤٥. إذا تضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرات ٢١-٤٠ من هذا المعيار يجب إدراجها ضمن قسم بعنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". ويجب إدراج قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" بعد قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". (راجع: الفقرة ٦١١)

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

٤٦. يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراجع عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة ذلك مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المراجع لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي(**). (راجع: الفقرات ٦٢١-٦٤١)

توقيع المراجع

٤٧. يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً. (راجع: الفقرتين ٦٥١، ٦٦١)

عنوان المراجع

٤٨. يجب أن يذكر تقرير المراجع اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.

تاريخ تقرير المراجع

٤٩. يجب أن يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات ٦٧١-٧٠١)

(أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛

* من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...".

** ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات.

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٥٠. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير المراجع، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر الآتية: (راجع: الفقرتين ٧١١، ٧٢٠)

(أ) عنواناً.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) قسم الرأي الذي يحتوي على إبداء رأي في القوائم المالية، وإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية (بما في ذلك تحديد الدولة منشأ إطار التقرير المالي، إذا لم يكن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، انظر الفقرة ٢٧).

(د) تحديد القوائم المالية للمنشأة التي تمت مراجعتها.

(هـ) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.

(١) يجب أن تحدد هذه العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة (*).

(٢) إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة، فيجب أن تشير تلك العبارة إلى استقلال المراجع عن المنشأة وفقاً لمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة تلك المنشآت.

(و) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ز) عند الاقتضاء، قسم "أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض)"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٣ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ح) عند الاقتضاء، قسماً يتضمن المعلومات التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، أو المعلومات الإضافية المتعلقة بالمراجعة التي تفرضها أنظمة أو لوائح والتي تتناول، ولا تتعارض مع، متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار.^{١٩} (راجع: الفقرات ٧٣١-٧٦١)

(ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٧٢٠).

(ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديد أولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣-٣٦، ولا يتعارض معها.

(ك) إشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والأنظمة أو اللوائح، ووصفاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧-٤٠، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرات ٥١١-٥٤١)

(ل) فيما يخص عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، اسم الشريك المسؤول عن الارتباط ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.

(م) توقيع المراجع.

(ن) عنوان المراجع.

(س) تاريخ تقرير المراجع.

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

^{١٩} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات ١١-١٦

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية (**)

٥١. قد يكون المراجع مطالباً بالقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة في دولة معينة ("معايير المراجعة الوطنية")، إضافة إلى التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية عند القيام بالمراجعة. وإذا كان الحال كذلك، فإن تقرير المراجع يمكن أن يشير إلى المعايير الدولية للمراجعة، إضافة إلى معايير المراجعة الوطنية، ولكن لا يجوز للمراجع القيام بذلك إلا إذا: (راجع: الفقرتين ٧٧١، ٧٨١)

(أ) لم يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير المراجعة الوطنية وتلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، من الممكن أن يقود المراجع إلى: (١) تكوين رأي مختلف، أو (٢) عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة في الظروف ذات الصلة؛

(ب) تضمن تقرير المراجع، كحد أدنى، جميع العناصر المحددة في الفقرات ٥٠(أ)-(س) أعلاه، عندما يستخدم المراجع التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "الأنظمة أو اللوائح" الواردة في الفقرة ٥٠(ك) يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معايير المراجعة الوطنية. ومن ثم، يجب أن يحدد تقرير المراجع معايير المراجعة الوطنية تلك.

٥٢. عندما يشير تقرير المراجع إلى كلٍ من المعايير الوطنية والمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فيجب أن يحدد تقرير المراجع الدولة منشأ معايير المراجعة الوطنية.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات ٧٩١-٨٥١)

٥٣. في حال عرض معلومات تكميلية مع القوائم المالية المُراجعة لا يتطلّحها إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التكميلية، بحسب الحكم المهني للمراجع، تُعدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات التكميلية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، فإن رأي المراجع يجب أن يغطيها.

٥٤. إذا لم يتم النظر إلى المعلومات التكميلية التي لا يتطلّحها إطار التقرير المالي المنطبق على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات التكميلية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المُراجعة. وإذا لم يكن الحال كذلك، فيجب حينئذٍ على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، وجب على المراجع أن يحدد المعلومات التكميلية غير المُراجعة، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات التكميلية لم تتم مراجعتها.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٢)

١١. تقوم الإدارة بعدد من الاجتهادات بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.

٢٠. يحتوى معيار المراجعة (٢٦٠) على نقاش بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية^{٢٠} وعند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المراجع بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلّص المراجع إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).

** وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

^{٢٠} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الملحق الثاني

- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

٣١. يتناول معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) احتمال تحيز الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.^{٢١} ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. ومع ذلك، فقد تؤثر هذه المؤشرات على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية.

السياسات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية بشكل مناسب (راجع: الفقرة ١٣ (أ))

٤٠. عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها، فإن اهتمام المراجع يتضمن أموراً مثل:

- ما إذا كانت جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المهمة المطلوب إدراجها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق قد تم الإفصاح عنها؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم الإفصاح عنها ملائمة، وبالتالي تعكس كيفية تطبيق ضوابط الإثبات والقياس والعرض الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية في الظروف الخاصة لعمليات المنشأة وبيئتها؛
- مدى الوضوح الذي تم به عرض السياسات المحاسبية المهمة.

المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم (راجع: الفقرة ١٣ (د))

٥٠. يتضمن تقويم مدى قابلية القوائم المالية للفهم النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية معروضة بطريقة واضحة ومختصرة.
- ما إذا كان موضع الإفصاحات المهمة يمنحها البروز المناسب (على سبيل المثال، عندما يكون لمعلومات خاصة بالمنشأة قيمة متصورة لدى المستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات قد تم ربطها بإحالات مرجعية على نحو مناسب، بطريقة لا تنشأ عنها تحديات كبيرة للمستخدمين عند تحديد المعلومات الضرورية.

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣ (هـ))

٦٠. من الشائع أن تعرض القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتضمن القيام، في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، يتضمن ذلك النظر في أمور مثل:

- مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى خصوصيتها لظروف المنشأة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم:
 - طبيعة وحجم الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تستوفي ضوابط الإثبات (أو ضوابط إلغاء الإثبات) المحددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
 - طبيعة ومدى مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن المعاملات والأحداث.
 - الطرق المستخدمة والافتراضات والاجتهادات الممارسة، والتغيرات الطارئة عليها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصّل عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

^{٢١} معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٢

تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل (راجع: الفقرة ١٤)

٧١. تقر بعض أطر التقرير المالي صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل.^{٢٢} وكما هو مشار إليه في الفقرة ٧(ب) من هذا المعيار، فإن إطار العرض العادل^{٢٣} للتقرير المالي لا يقتصر على المطالبة بالالتزام بمتطلبات الإطار، بل يقر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن تقدم الإدارة إفصاحات أخرى بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك الإطار.^{٢٤}

٨١. يُعد تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل، فيما يتعلق بالعرض والإفصاح على السواء، أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويأخذ هذا التقويم في الحسبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويستند إلى فهم المراجع للمنشأة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة. ويتضمن التقويم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل والناشئة عن أمور يمكن أن تكون جوهرية (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس القوائم المالية ككل)، مثل تأثير تطور متطلبات التقرير المالي أو تغير البيئة الاقتصادية.

٩١. قد يتضمن تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً، على سبيل المثال، إجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن آرائهم في أسباب اختيار عرض معين، إضافة إلى البدائل التي تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تُعد مبررة.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٥)

١٠١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، إدراج وصف كافٍ لإطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.^{٢٥} ويُخبر ذلك الوصف مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك القوائم.

١١١. لا يُعد وصف القوائم المالية بأنها مُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي معين وصفاً مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية مستوفية لجميع متطلبات ذلك الإطار التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

١٢١. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية") وصفاً كافياً لذلك الإطار لأن ذلك قد يضلّل مستخدمي القوائم المالية.

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد للتقرير المالي

١٣١. في بعض الحالات، قد توضح القوائم المالية أنها أُعدت وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي (على سبيل المثال، الإطار الوطني والمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة مطالبة بإعداد القوائم المالية وفقاً لكلٍ من الإطارين، أو لرغبة الإدارة في القيام بذلك، وفي تلك الحالة يُعد كلا الإطارين إطار تقرير مالي منطبق. ولا يكون ذلك الوصف مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بكل إطار على حدة. ولا اعتبار أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لكل من الإطارين، يجب أن تكون القوائم المالية ملتزمة بكلا الإطارين في نفس الوقت، دون أية حاجة للتوفيق بين القوائم. وفي الواقع العملي، يكون من غير المرجح الالتزام بكلا الإطارين في نفس

^{٢٢} على سبيل المثال، تشير المعايير الدولية للتقرير المالي إلى أن العرض العادل يتطلب التعبير الصادق عن تأثيرات المعاملات والأحداث والحالات الأخرى وفقاً لتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وضوابط إثباتها.

^{٢٣} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(أ)

^{٢٤} على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧(ج)).

^{٢٥} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ٢١ وأ ٣

الوقت ما لم تتبنى الدولة الإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي) كإطار وطني خاص بها، أو ما لم تتخلص من جميع معوقات الالتزام به.

١٤٠. إن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقرير مالي ما والتي تحتوي على إيضاح أو قائمة إضافية تطابق النتائج مع تلك التي كانت لتظهر بموجب إطار آخر، لا تُعتبر مُعدّة وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويرجع ذلك إلى أن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات بالطريقة المطلوبة بموجب ذلك الإطار الآخر.

١٥٠. ومع ذلك، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي واحد منطبق، وبالإضافة إلى ذلك، تصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مدى التزام القوائم المالية بإطار آخر (على سبيل المثال، إعداد قوائم مالية وفقاً لإطار وطني مع توضيح مدى التزامها بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يمثل ذلك الوصف معلومات مالية تكميلية، كما هو موضح في الفقرة ٥٤، يغطيها رأي المراجع إذا لم يكن بالإمكان تمييزها بشكل واضح عن القوائم المالية.

شكل الرأي

١٦٠. قد توجد حالات لا تحقق فيها القوائم المالية العرض العادل، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل. وعندما يكون الحال كذلك، فقد يكون من الممكن للإدارة تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك الإطار، أو في ظروف نادرة للغاية، قد تقوم الإدارة بالخروج عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٨)

١٧٠. من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٢١٠) أن الإطار مقبول.^{٢٦} (راجع: الفقرة ١٩)

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢٠)

١٨٠. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

١٩٠. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير عن القوائم المالية، تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرات ٢١-٤٩. وباستثناء قسسي الرأي وأساس الرأي، لم يضع هذا المعيار متطلبات لترتيب عناصر تقرير المراجع. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة، تهدف إلى المساعدة في زيادة التعرف على تقارير المراجع التي تشير إلى عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة، خاصة في الحالات التي تُعرض فيها عناصر تقرير المراجع بترتيب يختلف عن تقارير المراجع التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان (راجع: الفقرة ٢١)

٢٠٠. العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، يُميّز تقرير المراجع المستقل عن التقارير الصادرة من غيره.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٢٢)

٢١٠. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المراجع. ويكون تقرير المراجع موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إما إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

رأي المراجع (راجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها

٢٢٠. ينص تقرير المراجع، على سبيل المثال، على أن المراجع قد راجع القوائم المالية للمنشأة، والتي تشمل [عنوان كل قائمة مالية تتألف منها

^{٢٦} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

المجموعة الكاملة من القوائم المالية المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة.

٢٣١. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية المراجعة ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية المراجعة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي تتعلق بها تقرير المراجع.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"(*)

٢٤١. يُنظر إلى عبارتي "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، و "تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما متكافئتان. ويُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ من هذا المعيار، الذي يتطلب من المراجع تقويم العرض العادل للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.

٢٥١. عندما يُبدي المراجع رأياً غير معدَّل، فمن غير المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لأنها توحي برأي مشروط أو بإضعاف أو تعديل الرأي.

وصف القوائم المالية والأمر التي تعرضها

٢٦١. يغطي رأي المراجع المجموعة الكاملة من القوائم المالية، حسب تعريفها في إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، في حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، قد تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة، التي تضم عادةً ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وفي بعض الدول، قد يُنظر أيضاً إلى المعلومات الإضافية على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

٢٧١. في حالة القوائم المالية المعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص رأي المراجع على أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة للأمر التي تهدف القوائم المالية لعرضها. فعلى سبيل المثال، في حالة القوائم المالية المعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، تتمثل هذه الأمور في *المركز المالي للمنشأة في تاريخ نهاية الفترة، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية في ذلك التاريخ*. وبالتالي، فإن الفراغ [...] الوارد في الفقرة ٢٥ وغيرها في هذا المعيار المقصود منه هو أن محل الكلمات بالخط المائل في الجملة السابقة، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي، أو يتم استبداله في حالة أطر التقرير المالي الأخرى المنطبقة بكلمات تصف الأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على رأي المراجع

٢٨١. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع هو إعلام مستخدمي تقرير المراجع بالسياق الذي تم فيه إبداء رأي المراجع؛ وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ١٤. ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

٢٩١. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] طبقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

والمحاسبين(*) ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص). ويتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي توجد فيها أوجه تعارض بين معايير التقرير المالي والمتطلبات النظامية أو التنظيمية.^{٢٧}

٣٠أ. كما هو مبين في الفقرة ١٣، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي، وبناءً عليه يعد كلاهما إطار تقرير مالي منطبق. وبالتالي، يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المراجع عن القوائم المالية، ويشير رأي المراجع وفقاً للفقرات ٢٥-٢٧ إلى كلٍ من الإطارين على النحو الآتي:

(أ) في حالة التزام القوائم المالية بكل إطار على حدة، يتم إبداء رأيين: وهما، رأي بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لأحد إطارَي التقرير المالي المنطقيين (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، ورأي بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي الآخر المنطبق (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يتم إبداء هذين الرأيين بشكل منفصل، أو في جملة واحدة (على سبيل المثال، تعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...])، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص)، ووفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية).

(ب) في حالة التزام القوائم المالية بأحد الإطارين دون الإطار الآخر، يمكن إبداء رأي غير معدل بأن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، وإبداء رأي مُعدّل فيما يتعلق بالإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية) وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

٣١أ. كما هو مبين في الفقرة ١٠، قد تفيد القوائم المالية بأنها ملتزمة بإطار التقرير المالي المنطبق، وإضافة لذلك، تفصح عن مدى التزامها بإطار تقرير مالي آخر. ويُغطي رأي المراجع تلك المعلومات التكميلية إذا لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية (انظر الفقرتين ٥٣ و ٥٤ وما يتعلق بهما من مواد تطبيقية في الفقرات ٧٩١-٨٥١). وبناءً عليه:

(أ) إذا كان الإفصاح عن الالتزام بالإطار الآخر مضلّلاً، فيتم إبداء رأي مُعدّل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضلل، إلا أن المراجع يرى أنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فتتم إضافة فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)، للفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس الرأي (راجع: الفقرة ٢٨)

٣٢أ. يقدم قسم أساس الرأي سياقاً مهماً عن رأي المراجع. وعليه، يتطلب هذا المعيار أن يكون قسم أساس الرأي تالياً مباشرةً لقسم الرأي في تقرير المراجع.

٣٣أ. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تخبر مستخدمي تقرير المراجع بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير مستقرة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٨ ج))

٣٤أ. يؤدي تحديد الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى زيادة الشفافية بشأن تلك المتطلبات المتعلقة بارتباط المراجعة ذي الصلة. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.^{٢٨} وعندما تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على المتطلبات الواردة في الميثاق، فإن العبارة قد تشير أيضاً إلى الميثاق. وإذا كان الميثاق الدولي يشكل جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالمراجعة، فلا يلزم أن تحدد العبارة الدولة المنشأ.**

٣٥أ. في بعض الدول، قد توجد المتطلبات المسلكية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، مثل مدونة أخلاق المهنة والقواعد والمتطلبات الإضافية في الأنظمة أو اللوائح. وعندما تكون متطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى ذات الصلة مُضمّنة في عدد محدود من المصادر، فقد يختار المراجع تسمية المصدر (المصادر) ذي الصلة (على سبيل المثال، اسم المدونة أو القواعد أو اللوائح المنطبقة في الدولة المعنية)، أو قد

* يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^{٢٧} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

^{٢٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

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

يشير إلى مصطلح متعارف عليه يُلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلال لعمليات مراجعة المنشآت الخاصة في الدولة (ص)).

٣٦١. إن المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

- تضع متطلبات للاستقلال تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة محددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل متطلبات الاستقلال لمراجعة القوائم المالية الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة. وقد تتطلب أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع، أو قد توصيه بتحديد ما إذا كان من المناسب تطبيق متطلبات الاستقلال تلك على مراجعة القوائم المالية الخاصة بمنشآت أخرى خلاف تلك المحددة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة.^{٢٩}
- تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة في الحالات التي يكون المكتب قد طبق فيها متطلبات الاستقلال الخاصة بالمنشآت ذات الاهتمام العام أثناء مراجعة القوائم المالية لإحدى المنشآت، فإن المكتب يفصح علناً عن تلك الحقيقة، ما لم يكن تقديم ذلك الإفصاح من شأنه أن يؤدي إلى الإفصاح عن خطط سرية مستقبلية للمنشأة.^{٣٠}

وينص معيار المراجعة (٢٦٠) على متطلبات وإرشادات بشأن اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويشمل ذلك اتصالات فيما يخص هذه الحالات.^{٣١}

٣٧١. قد تتطلب أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أو شروط ارتباط المراجعة من المراجع أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديداً عن مصادر المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة على مراجعة القوائم المالية.

٣٨١. عند تحديد قدر المعلومات الذي من المناسب إدراجه في تقرير المراجع عند وجود مصادر متعددة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، فإن ثمة عامل مهم ينبغي أخذه في الحسبان يتمثل في تحقيق التوازن بين الشفافية وخطر حجب المعلومات المفيدة الأخرى في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة لعمليات مراجعة المجموعات

٣٩١. في عمليات مراجعة المجموعات التي تتعدد مصادر متطلباتها المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، تتعلق الإشارة إلى الدولة في تقرير المراجع عادةً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على مراجع المجموعة. والسبب في ذلك أنه عند مراجعة المجموعة، يخضع مراجعو مكونات المجموعة أيضاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة.^{٣٢}

٤٠١. لا تضع معايير المراجعة متطلبات استقلال أو متطلبات مسلكية خاصة للمراجعين، بمن فيهم مراجعي المكونات، وعليه، فإنها لا توسع من نطاق متطلبات الاستقلال الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^{٣٣} أو المتطلبات المسلكية الأخرى التي يخضع لها مراجع المجموعة، ولا تلغي تلك المتطلبات، ولا تتطلب معايير المراجعة كذلك من مراجع المكون أن يخضع في جميع الحالات لنفس متطلبات الاستقلال الخاصة التي تنطبق على مراجع المجموعة. ولذلك، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تكون معقدة في حالة مراجعة المجموعات. ويقدم معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{٣٤} إرشادات للمراجعين عند تنفيذ الأعمال على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعات، بما في ذلك الحالات التي لا يستوفي فيها مراجع المكون متطلبات الاستقلال ذات صلة بمراجعة المجموعة.

الأمر الرئيسي للمراجعة (راجع: الفقرة ٣١)

٤١١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ بالأمر الرئيسي للمراجعة عند مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المدرجة، على سبيل المثال،

^{٢٩} الميثاق الدولي، الفقرة ٢٤/٤٠٠ ت ١

^{٣٠} الميثاق الدولي، الفقرات ي ٢٥/٤٠٠-ي ٢٦/٤٠٠

^{٣١} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرتان ١٧ وأ ٢٩

^{٣٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، الفقرات ٥٦١، ٥٧١، ٦٦١-٦٨١

^{٣٣} الميثاق الدولي، القسم ٤٠٥

^{٣٤} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، الفقرتان ٢٥ و ٢٧

المنشآت التي يتم وصفها في تلك الأنظمة أو اللوائح بأنها منشآت ذات اهتمام عام.

٤٢. قد يقرر المراجع أيضاً الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة فيما يخص بعض المنشآت الأخرى، بما فيها تلك التي قد تحظى باهتمام كبير من جانب العموم، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصلحة ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد تشمل أمثلة هذه المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.

٤٣. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويوضح أن أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة للمنشأة تعتمد على ترتيبات الحوكمة في المنشأة والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.^{٣٥} ويتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أيضاً أن يتضمن خطاب ارتباط المراجعة، أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، إشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.^{٣٦} وعندما لا يكون المراجع مطالباً على أي نحو آخر بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، يوضح معيار المراجعة (٢١٠) أنه قد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه إمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٤٤. المنشآت المدرجة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام مهمة نظراً لحجمها أو تعقيدها أو من منظور جوانب المصلحة العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون المراجع في منشآت القطاع العام مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو قد يقرر على أي نحو آخر، الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره.

المسؤوليات عن القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٤)

٤٥. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي على أساسه يتم إجراء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.^{٣٨} وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل. وتتحمل الإدارة أيضاً المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع إشارة إلى كلتا المسؤوليتين، حيث يساعد ذلك في توضيح الافتراض الأساس الذي تمت المراجعة على أساسه للمستخدمين. ويستخدم معيار المراجعة (٢٦٠) مصطلح "المكلفين بالحوكمة" لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) المسؤولة عن الإشراف على المنشأة، ويتضمن نقاشاً بشأن تنوع هياكل الحوكمة عبر الدول وبحسب نوع المنشأة.

٤٦. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمراجع أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة الواردة في الفقرتين ٣٤ و٣٥، ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو طبيعة المنشأة.

٤٧. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.^{٣٩} ويوفر معيار المراجعة (٢١٠) بعض المرونة عند القيام بذلك عن طريق توضيح أنه إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات الإدارة، وحسب مقتضى الحال، مسؤوليات المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن النظام أو اللائحة تشمل على مسؤوليات ذات تأثير مماثل، بحسب حكم المراجع، لتلك الموضحة في معيار المراجعة (٢١٠). وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات المماثلة، يجوز للمراجع استخدام نص النظام أو اللائحة لوصفها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. وفي تلك الحالات، قد يُستخدم هذا النص أيضاً في تقرير المراجع لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وفي ظروف

٣٥ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ و٢٢

٣٦ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠

٣٧ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٢٥أ

٣٨ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ي)

٣٩ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(١)-(٢)

أخرى، بما في ذلك عندما يقرر المراجع عدم استخدام نص النظام أو اللائحة الوارد في خطاب الارتباط، تُستخدم الصيغة الواردة في الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وإضافة إلى تضمين وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤، قد يشير المراجع إلى وصف أكثر تفصيلاً لهذه المسؤوليات عن طريق تضمين إشارة إلى المصدر الذي يمكن الحصول منه على تلك المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأة أو الموقع الإلكتروني لسلطة معنية).

٤٨. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث إن الدفاتر والسجلات والنظم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن الأوصاف الواردة في معيار المراجعة (٢١٠) وفي الفقرة ٣٣ لا تشير إليها تحديداً.

٤٩. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٤(ب) عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

الإشراف على آلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ٣٥)

٥٠. عندما يشارك بعض، وليس كل، الأفراد المشاركين في الإشراف على آلية التقرير المالي في إعداد القوائم المالية أيضاً، فإن الوصف الذي تتطلبه الفقرة ٣٥ من هذا المعيار قد يحتاج إلى تعديل، ليعكس بشكل مناسب الظروف الخاصة بالمنشأة. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي هم أنفسهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فلا يتطلب الأمر الإشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرات ٣٧-٤٠)

٥١. يمكن تكييف وصف مسؤوليات المراجع الذي تتطلبه الفقرات ٣٧-٤٠ من هذا المعيار ليعكس الطبيعة الخاصة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يتناول تقرير المراجع قوائم مالية موحدة. ويتضمن المثال التوضيحي (٢) الوارد في ملحق هذا المعيار مثالاً على كيفية القيام بذلك.

أهداف المراجع (راجع: الفقرة ٣٨(أ))

٥٢. يوضح تقرير المراجع أن أهداف المراجع تتمثل في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. وذلك على خلاف مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

وصف الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٣٨(ج))

٥٣. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٨(ج)، والمتعلق بتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٤٠(ج))

٥٤. قد يرى المراجع أيضاً أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية عند وصف مسؤولياته، تتعدى ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٤٠(ج). فعلى سبيل المثال، قد يشير المراجع إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٧٠١) الذي يقضي بتحديد الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة، مع الأخذ في الحسبان المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؛ وأحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكيد مرتفع يحيط بالتقدير؛ والتأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٤١، ٥٠(ي))

٥٥. يُعد إدراج المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و ٤٠ من هذا المعيار في ملحق مرفق بتقرير المراجع، أو الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة

معنية يحتوي على تلك المعلومات، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، طريقة مفيدة لتبسيط محتوى تقرير المراجع. ولكن لأن وصف مسؤوليات المراجع يحتوي على معلومات تُعد ضرورية للوفاء بتوقعات المستخدمين من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة، فيجب إدراج إشارة في تقرير المراجع إلى المكان الذي يمكن منه الوصول إلى تلك المعلومات.

الإدراج في ملحق (راجع: الفقرتين ٤١ (ب)، ٥٠ (ي))

٥٦. تسمح الفقرة ٤١ للمراجع بإدراج الإفادات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و ٤٠ والتي تصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في ملحق مرفق بتقرير المراجع، شريطة إضافة إشارة مناسبة في متن تقرير المراجع إلى الموضوع المراد في الملحق. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الملحق:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الملحق (X) من هذا التقرير على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية. وبشكل هذا الوصف، الذي يقع في [رقم الصفحة أو إشارة أخرى محددة إلى موضع الوصف]، جزءاً من تقريرنا.

الإشارة إلى موقع إلكتروني لسلطة معنية (راجع: الفقرتين ٤١ (ج)، ٤٢)

٥٧. توضح الفقرة ٤١ أن المراجع يمكن أن يشير إلى وصف مسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، فقط إذا كان ذلك مسموحاً به بشكل صريح بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية. وقد تصف المعلومات على الموقع الإلكتروني، التي يتم تضمينها في تقرير المراجع عن طريق إشارة محددة إلى المكان الذي توجد فيه تلك المعلومات على الموقع الإلكتروني، عمل المراجع أو المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على نطاق أوسع، إلا أنها لا يمكن أن تكون متعارضة مع الوصف المطلوب في الفقرتين ٣٩ و ٤٠ من هذا المعيار. ويعني هذا أن صيغة وصف مسؤوليات المراجع على الموقع الإلكتروني قد تكون أكثر تفصيلاً، أو قد تتناول أموراً أخرى تتعلق بمراجعة القوائم المالية، بشرط أن تعكس تلك الصيغة الأمور التي تتناولها الفقرتان ٣٩ و ٤٠ دون أن تتعارض معها.

٥٨. قد تكون السلطة المعنية هيئة وطنية لوضع معايير المراجعة أو سلطة تنظيمية أو هيئة رقابية على مهنة المراجعة. وتحظى تلك المؤسسات بوضع جيد يؤهلها لضمان دقة المعلومات القياسية واكتمالها واستمرار توفرها. ولن يكون من المناسب للمراجع أن يقوم بصون أي موقع إلكتروني من ذلك القبيل. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الموقع الإلكتروني:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [عنوان الموقع الإلكتروني]. وبشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرات ٤٣-٤٥)

٥٩. في بعض الدول، قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المراجع التقرير عن أمور معينة إذا لفتت انتباهه أثناء مراجعة القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع

تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء رأي في أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو الرقابة الداخلية على التقرير المالي، أو تقديم معلومات أخرى. وغالباً ما توفر معايير المراجعة في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

٦٠أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمراجع بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

٦١أ. لا تسمح الفقرات ٤٣-٤٥ من هذا المعيار بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى وعرض مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة إلا عندما تتناول هذه المسؤوليات نفس الموضوعات، وعندما تميز صيغة تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي تكون بموجب معايير المراجعة. ومثل هذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري الإشارة في تقرير المراجع إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص فيه على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معايير المراجعة. وفي غير ذلك، يتطلب الأمر تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم. وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٤٥ من المراجع أن يذكر مسؤوليات التقرير بموجب معايير المراجعة تحت عنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية".

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرة ٤٦)

٦٢أ. يتمثل هدف المكتب المنصوص عليه في معيار إدارة الجودة (١) في تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، 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 عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

وبغض النظر عن هدف معيار إدارة الجودة (١)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع يهدف إلى توفير المزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة.

٦٣أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤول عن عمليات المراجعة الأخرى بخلاف تلك التي تتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالمنشآت المدرجة. وقد يُطلب من المراجع أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له في الدولة التي يمارس فيها عمله.

٦٤أ. في حالات نادرة، قد يتعرف المراجع على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أُعلن عن هوية الشريك المسؤول عن الارتباط للعموم، فقد يؤدي ذلك إلى إلحاق أذى بدني به، أو بأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة النظامية أو العقوبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إلحاق أذى بدني بمعلومات إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.

توقيع المراجع (راجع: الفقرة ٤٧)

٦٥أ. يكون توقيع المراجع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المراجع، قد يكون المراجع مطالباً في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسَيِّ المحاسبي المهني للمراجع، أو حقيقة أن المراجع أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

٤٠ معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة

٦٦١. في بعض الحالات، قد تسمح الأنظمة أو اللوائح باستخدام توقعات إلكترونية في تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٤٩)

٦٧١. يعلم مستخدم تقرير المراجع من خلال تاريخ هذا التقرير أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي حدثت حتى ذلك التاريخ. ويتناول معيار المراجعة (٥٦٠)^{٤١} مسؤولية المراجع عن الأحداث والمعاملات التي تمت بعد تاريخ تقرير المراجع.

٦٨١. حيث إن المراجع يقدم رأياً في القوائم المالية، والقوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، فإن المراجع لا يُعد في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يتم الحصول على أدلة بأن جميع القوائم والإفصاحات التي تتألف منها القوائم المالية قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

٦٩١. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، المدراء) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم المالية والإفصاحات التي تشملها قد تم إعدادها، وتحدد كذلك آلية الاعتماد اللازمة. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحددة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاز منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

٧٠١. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المراجع/المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٥٠)

٧١١. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة^{٤٢}. وعندما تتعلق الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية ومعايير المراجعة فقط بتنسيق وصيغة تقرير المراجع، فإن المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠ (أ)-(س) تبين الحد الأدنى من العناصر التي يلزم إدراجها في تقرير المراجع كشرط لإمكانية الإشارة لمعايير المراجعة. وفي تلك الظروف، لا تكون هناك حاجة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٤٩ التي لم يتم تضمينها في الفقرة ٥٠ (أ)-(س)، بما في ذلك على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس الرأي.

٧٢١. في حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع المعايير الدولية للمراجعة، فإن التنسيق والصيغة المطلوبة بموجب الفقرات ٢١-٤٩ من هذا المعيار تساعد مستخدمي تقرير المراجع في التعرف بصورة أسهل على تقرير المراجع الذي يكون مُعداً لعملية مراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.

المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٥٠ (ح))

٧٣١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع توفير معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها، والتي قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١)، أو قد تصف طبيعة ومدى الاتصال المتعلق بتلك الأمور.

٧٤١. لا تغلب معايير المراجعة على الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فلا يمكن الإشارة إلى معايير المراجعة في تقرير المراجع إلا إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة ٥٠ (ج) من هذا المعيار لا يتعارض، عند تطبيق الأنظمة أو اللوائح، مع متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، على سبيل المثال عن طريق:

^{٤١} معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث/اللاحقة"، الفقرات ١٠-١٧

^{٤٢} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٦٠ أ

- تعديل العنوان "الأمر الرئيسة للمراجعة"، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض عنواناً معيناً؛
 - شرح سبب تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح في تقرير المراجع، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة ذات الصلة، ووصف كيفية تعلق تلك المعلومات بالأمر الرئيسة للمراجعة؛
 - الإضافة إلى المعلومات المفروضة، عندما تفرض الأنظمة أو اللوائح طبيعة الوصف ومداها، وذلك لتحقيق وصف عام، يتسق مع المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من معيار المراجعة (٧٠١)، لكل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.
- ٧٥أ. يتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع، الذي يتضمن على وجه الخصوص رأي المراجع، أو تفرض صياغة التقرير بمصطلحات تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من 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.

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب ألا يقبل المراجع ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٠١)، لا يُعد ارتباط المراجعة المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فلا يُضْمَن المراجع في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.^{٤٣}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٧٦أ. قد يكون لدى مراجعي منشآت القطاع العام أيضاً القدرة بمقتضى الأنظمة أو اللوائح للتقرير العلني، إما في تقرير المراجع أو في تقرير إضافي، عن أمور معينة قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١) أو إدراج إشارة في تقريره إلى وجود وصف للأمر في التقرير الإضافي.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية (*) (راجع: الفقرة ٥١)

٧٧أ. قد يشير المراجع في تقريره إلى القيام بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ووفقاً لمعايير مراجعة وطنية، وذلك عندما يلتزم بكل المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الوطنية ذات الصلة.^{٤٤}

٧٨أ. لا تُعد الإشارة إلى كلي من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومعايير المراجعة الوطنية إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومتطلبات معايير المراجعة الوطنية، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المراجع إلى تكوين رأي مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تتطلبها معايير المراجعة في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المراجع فقط إلى معايير المراجعة (سواء المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو معايير المراجعة الوطنية) التي تم إعداد تقرير المراجع وفقاً لها.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٥٣، ٥٤)

٧٩أ. في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المنشأة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير، أو قد تختار بشكل طوعي، أن تعرض إلى جانب القوائم

^{٤٣} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٢١

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

^{٤٤} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٦١١

المالية معلومات تكميلية غير مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات تكميلية لتعزيز فهم المستخدم لإطار التقرير المالي المنطبق، أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في القوائم المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول ملحق أو كإيضاحات إضافية.

٨٠أ. توضح الفقرة ٥٣ من هذا المعيار أن رأي المراجع يغطي المعلومات التكميلية التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها. ويعد هذا التقويم مسألة حكم مهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية توضيحاً أو مطابقة لمدى التزام القوائم المالية بإطار تقرير مالي آخر، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية. ويغطي رأي المراجع أيضاً عندئذٍ الإيضاحات أو الجداول الملحق التي توضع لها إحالات مرجعية في القوائم المالية.

- عند وجود حساب إضافي للربح والخسارة يفصح عن بنود إنفاق محددة كجدول منفصل مُضمّن كملحق للقوائم المالية، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية.

٨١أ. لا تحتاج المعلومات التكميلية التي يغطيها رأي المراجع إلى الإشارة إليها بشكل خاص في تقرير المراجع، وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف القوائم التي تتألف منها القوائم المالية في تقرير المراجع كافية.

٨٢أ. قد لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح مراجعة المعلومات التكميلية، وقد تقرر الإدارة أن تطلب من المراجع عدم تضمين المعلومات التكميلية في نطاق مراجعة القوائم المالية.

٨٣أ. يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت المعلومات التكميلية غير المُراجعة معروضة بطريقة يمكن أن تُفسّر على أنها مشمولة في رأي المراجع، على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالقوائم المالية، وأي معلومات تكميلية تمت مراجعتها، وما إذا كانت معنونة بشكل واضح بأنها "غير مُراجعة".

٨٤أ. قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة، التي يمكن تفسيرها على أن رأي المراجع يغطيها، على سبيل المثال، عن طريق:

- حذف أية إحالات مرجعية من القوائم المالية إلى الجداول الملحق غير المُراجعة أو الإيضاحات غير المُراجعة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المُراجعة وغير المُراجعة واضحاً بشكل كافٍ.

- وضع المعلومات التكميلية غير المُراجعة خارج القوائم المالية، أو إذا كان ذلك غير ممكن في ظل الظروف القائمة، القيام كحد أدنى بوضع الإيضاحات غير المُراجعة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية، مع عنونها بوضوح على أنها غير مُراجعة. ويمكن أن يُساء تفسير الإيضاحات غير المُراجعة المتداخلة مع الإيضاحات المُراجعة ويُعتقد أنه قد تمت مراجعتها.

٨٥أ. إن حقيقة كون المعلومات التكميلية غير مُراجعة لا تعفي المراجع من مسؤولياته الموضحة في معيار المراجعة (٧٢٠).

الملحق (*)

(راجع: الفقرة ١٩١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل (عندما تكون هناك إشارة إلى مواد موجودة على موقع إلكتروني لسلطة معنية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويشتمل الميثاق على متطلبات للاستقلال تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام. ويتطلب الميثاق أيضاً من المراجع الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام.^{٤٥} *
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٤٦}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية

^{٤٥} الميثاق الدولي، الفقرات ي ٢٥/٤٠٠-ي ٢٦/٤٠٠

* تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "تضم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية المتعلقة بالمراجعة داخل الدولة، والمراجع يشير إلى كليهما. ويشتمل الميثاق الدولي والمتطلبات المسلكية المتعلقة بالمراجعة داخل الدولة على متطلبات للاستقلال تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام. ويتطلب الميثاق والمتطلبات داخل الدولة أيضاً من المراجع الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام."

^{٤٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، حسب ما ينطبق منه على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام. وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.*

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأيها فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة** والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٤٧}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،^{٤٨} والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات***، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعزّم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة****.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأيها. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة

* تم ترجمة هذه الفقرة بعد تكييفها مع البيئة المحلية. وقد كان النص الأصلي للفقرة كما يلي: "... ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، حسب ما ينطبق منه على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام، جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام داخل الدولة. وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات وذلك الميثاق..."

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

^{٤٧} في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٤٨} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

*** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

**** يجب على المراجع أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة 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 للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي (*):

- التعرف على مخاطر التحريف 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 للشركة.^{٤٩}

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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 تسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبذلهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبذلهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعدّ هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز

* توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحة بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

^{٤٩} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويشتمل الميثاق على متطلبات للاستقلال تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام. ويتطلب الميثاق أيضاً من المراجع الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٥٠}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي الموحد وتدفعاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة. وتشتمل المتطلبات المسلكية التي تتعلق بالمراجعة داخل الدولة على متطلبات للاستقلال تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام. وتقتضي تلك المتطلبات أيضاً من المراجع الإفصاح علناً عن أنه قد تم تطبيق متطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام".

^{٥٠} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، حسب ما ينطبق منه على مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً للمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{٥١}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،^{٥٢} والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات (**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعترض الإدارة تصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في المجموعة (***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل تخلو من التحريف 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 لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة 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 الموحدة.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني

(١) تم تعديل هذه الجملة بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الاهتمام العام داخل [الدولة]، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات..."

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

^{٥١} خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٢} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٠)

طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي^(*):

● التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية الموحدة وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرية الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

● التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمجموعة.^{٥٣}

● تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

● التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية الموحدة، 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 المجموعة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

● تقويم العرض العام للقوائم المالية الموحدة وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

● 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. ونحن مسؤولون عن توجيه أعمال المراجعة التي تم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة، والإشراف عليها وفحصها. ونظل وحدنا المسؤولين عن رأي المراجعة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفقد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسكوبة ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبذلهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبذلهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسية للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل].

* توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحة بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

^{٥٣} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية الموحدة.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.
- يختار المراجع الإشارة إلى وصف مسؤولياته الوارد على موقع إلكتروني لسلطة معنية.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 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 المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق^(١). وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٤}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،^{٥٥} والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات(*)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(***).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة 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.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [اسم المؤسسة] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [رابط الموقع الإلكتروني]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء(****)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

^{٥٤} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٥} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسيّ هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٠)

**** ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية المنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار التّزام ذي غرض عام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- قام بإعداد القوائم المالية إدارة المنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لنظام (س ص ع) لدولة (ص).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٦}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لنظام (س ص ع) لدولة (ص)^{٥٧} وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً 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 الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.^{٥٨}

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهرى، 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 ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

^{٥٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٧} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يجب على المراجع أن يسيّ هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

^{٥٨} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] [978-0-60815-609-2] ردمك:
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معياري المراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٥-١	نطاق هذا المعيار
٦	تاريخ السريان
٧	الأهداف
٨	تعريف
	المتطلبات
١٠-٩	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة
١٦-١١	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة
١٧	الاتصال بالمالكين بالحوكمة
١٨	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٨أ-١أ	نطاق هذا المعيار
٣٠أ-٩أ	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة
٥٩أ-٣١أ	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة
٦٣أ-٦٠أ	الاتصال بالمالكين بالحوكمة
٦٤أ	التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع. ويهدف إلى تناول كل من حكم المراجع بشأن ما يتم الإبلاغ به في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.
٢. الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها. ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المبني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية للمراجعة (راجع: الفقرات ١١-٤١)
٣. قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية المُراجعة أو بعملية المراجعة التي تم تنفيذها.
٤. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع:
- (أ) بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو
- (ب) بديلاً عن إبداء المراجع لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛^١ أو
- (ج) بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)^٢ عند وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو
- (د) رأياً منفصلاً عن أمور بعينها. (راجع: الفقرات ٥٨-٨١)
٥. ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، وعلى الظروف التي يقرر المراجع فيها الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره. وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره.^٣ ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة (٧٠٥) على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب نظام أو لائحة.^٤

تاريخ السريان

٦. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٧. تتمثل أهداف المراجع في تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة، والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقرير المراجع، بعد تكوين رأي في القوائم المالية.

تعريف

٨. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

^١ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرتان ٢٢ و ٢٣

^٣ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٣٠ و ٣١.

^٤ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٩

الأمر الرئيسة للمراجعة: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المبني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

المتطلبات

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة

٩. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع: الفقرات ٩١-١٨)

(أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيّم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^٥ (راجع: الفقرات ١٩١-٢٢١)

(ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها. (راجع: الفقرتين ٢٣١، ٢٤١)

(ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة. (راجع: الفقرتين ٢٥١، ٢٦١)

١٠. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة ٩ الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هي الأمور الرئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات ٩١-١١١، ٢٧١-٣٠١)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

١١. يجب أن يوضح المراجع كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسة للمراجعة"، ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرتين ١٤ أو ١٥. ويجب أن تنص العبارات الاستهلالية في هذا القسم من تقرير المراجع على أن:

(أ) الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المبني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

(ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٣١)

الأمور الرئيسة للمراجعة ليست بديلاً للإبداء رأي معدل

١٢. عندما يكون المراجع مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجة لأمر ما، فلا يجوز له أن يُبلغ عن هذا الأمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. (راجع: الفقرة ٥١)

وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة

١٣. يجب أن يتضمن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في القسم ذي الصلة من تقرير المراجع إشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، إن وجدت، في القوائم المالية، ويجب أن يتناول الوصف: (راجع: الفقرات ٣٤١-٤١١)

(أ) السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده بأنه أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة؛ (راجع: الفقرات ٤٢١-٤٥١)

(ب) كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٥١١)

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

الظروف التي لا يتم الإبلاغ فيها في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة

١٤. يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة، ما لم: (راجع: الفقرات ٥٣١-٥٦١)

(أ) تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر؛ أو (راجع: الفقرة ٥٢١)

(ب) يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر.

التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

١٥. يُعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠)، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و ١٤. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية. (راجع: الفقرتين ٦١، ٧١)

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في ظروف أخرى

١٦. إذا حدد المراجع، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها، أو أن الأمور الرئيسية للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "الأمور الرئيسية للمراجعة". (راجع: الفقرات ٥٧١-٥٩١)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٧. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) تلك الأمور التي حدد أنها الأمور الرئيسية للمراجعة؛ أو

(ب) قراره بعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريره، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة. (راجع: الفقرات ٦٠١-٦٣١)

التوثيق

١٨. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٦ (راجع: الفقرة ٦٤١)

(أ) الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه والمحددة وفقاً للفقرة ٩، ومبرره في تحديد ما إذا كان كل من هذه الأمور يُعد أمراً رئيسياً للمراجعة أم لا وفقاً للفقرة ١٠؛

(ب) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم وجود أي أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، أو أن الأمور الرئيسية للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥؛

(ج) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم الإبلاغ في تقريره عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

^٦ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

١١. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأهمية أمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع في السياق الذي يُنظر فيه في هذا الأمر. ويمكن النظر في الأهمية في سياق عوامل كمية ونوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير. وينطوي هذا على إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ومدى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

١٢. لقد أعرب مستخدمو القوائم المالية عن وجود اهتمام لديهم بتلك الأمور التي أجرى المراجع بشأنها الحوارات الأكثر جدية مع المكلفين بالحوكمة كجزء من الاتصال المتبادل المطلوب بموجب معيار المراجعة (٢٦٠)،^٧ وطالبوا بالمزيد من الشفافية حول تلك الاتصالات. فعلى سبيل المثال، أعرب المستخدمون عن وجود اهتمام خاص لديهم بفهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بالمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

١٣. إن مطالبة المراجعين بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمكلفين بالحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجع.

١٤. أ. يوضح معيار المراجعة (٣٢٠)^٨ أنه من المعقول للمراجع افتراض أن مستخدمي القوائم المالية:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ولأن تقرير المراجع يُرفق بالقوائم المالية المُراجعة، فإنه يُنظر إلى مستخدمي تقرير المراجع على أنهم نفس المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية.

العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة ورأي المراجع والعناصر الأخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٤، ١٢، ١٥)

٥١. يضع معيار المراجعة (٧٠٠) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تكوين رأي في القوائم المالية.^٩ ولا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥) الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى وجود تحريف جوهري فيما يتعلق بمدى مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.^{١٠}

٦١. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإن تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الأمر بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الأمور الأخرى الرئيسة للمراجعة الموضحة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير المراجع (انظر الفقرة ١٥). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الاستهلاكية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، ويتم الإبلاغ عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة في

^٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

^٨ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٤

^٩ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٥-١٠ و ١٥٠-١٥١

^{١٠} انظر الفقرة ٧١ من معيار المراجعة (٧٠٥).

تقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٥٨ من هذا المعيار الكيفية التي يُعرض بها قسم الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسية أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير المراجع خلاف الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع.

٧أ. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فإن الإبلاغ عن الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة سيظل ذا صلة بتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين للمراجعة، وبالتالي تنطبق متطلبات تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، فعند إبداء رأي معارض في الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى أن التحريفات تُعدّ، كل منها على حدة أو في مجملها، جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية، فإنه:^{١١}

(أ) بناءً على أهمية الأمر (الأمور) الذي نشأ عنه الرأي المعارض، قد يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور أخرى تُعدّ أموراً رئيسية للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٥ (انظر الفقرة ٥٨).

(ب) إذا تم تحديد أمر واحد أو أكثر لتكون أموراً رئيسية للمراجعة بخلاف الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض، فمن المهم بصفة خاصة ألا يوحي وصف هذه الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة بأن القوائم المالية ككل تُعد ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، في ضوء الرأي المعارض (انظر الفقرة ٤٧).

٨. يضع معيار المراجعة (٧٠٦)^{١٢} آليات لمراجعي القوائم المالية لجميع المنشآت ليقوموا بتضمين بلاغ إضافي في تقريرهم من خلال استخدام فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمر الآخر، عندما يرى المراجع أنه من الضروري القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالات، يتم عرض هذه الفقرات بشكل منفصل عن قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع. وعند تحديد أمر ليكون أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، فإن استخدام هذه الفقرات لا يُعد بديلاً عن وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة ١٣.١٣. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٦) مزيداً من الإرشادات بشأن العلاقة بين الأمور الرئيسية للمراجعة وفقرات لفت الانتباه وفقاً لذلك المعيار.^{١٤}

تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)

٩أ. تهدف الآلية التي تتبعها المراجع لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة إلى اختيار عدد أقل من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراجع بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

١٠أ. يقتصر تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة على تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).^{١٥}

١١أ. على الرغم من أن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة هو لمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراجع تحديث الأمور الرئيسية للمراجعة الواردة في تقرير المراجع للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراجع مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الأمر الذي كان أمراً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال أمراً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

١٢أ. تراعي فكرة الاهتمام الكبير من جانب المراجع مسألة أن المراجعة تتم على أساس وجود مخاطر وأنها تركز على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، وعلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. وفيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيّم لوجود تحريف جوهرى على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، فإن المراجع مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر.^{١٦}

^{١١} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٨

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^{١٣} انظر الفقرتين ٨(ب) و ١٠(ب) من معيار المراجعة (٧٠٦).

^{١٤} معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرات ١٠-٣١

^{١٥} معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

^{١٦} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة ٧(ب)

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.^{١٧}

١٣أ. وبناءً عليه، فإن الأمور التي تشكل تحدياً للمراجع عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو تشكل تحدياً للمراجع عند تكوين رأي في القوائم المالية قد تكون ذات أهمية خاصة عند تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة.

١٤أ. غالباً ما تكون المجالات التي تحتاج إلى اهتمام كبير من المراجع ذات علاقة بالمجالات التي تنطوي على تعقيد واجتهاد كبير من جانب الإدارة في القوائم المالية، وبالتالي غالباً ما تستلزم أحكاماً صعبة أو معقدة من جانب المراجع. وعليه، يؤثر هذا غالباً على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة وتخصيص الموارد ومدى الجهد المبذول في المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور. ويمكن أن تتضمن هذه التأثيرات، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار العاملين في ارتباط المراجعة أو مشاركة الخبير الذي يستعين به المراجع أو غيره من الأفراد ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواء كانوا متعاقدين أو موظفين في المكتب للتعامل مع هذه المجالات.

١٥أ. تتطلب معايير المراجعة المختلفة إجراء اتصالات محددة مع المكلفين بالحوكمة وغيرهم، وقد تتعلق هذه الاتصالات بالمجالات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. وعلى سبيل المثال:

- يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي واجهها أثناء المراجعة.^{١٨} وتقر معايير المراجعة باحتمال وجود صعوبات فيما يتعلق بأمور منها، على سبيل المثال:

○ المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة،^{١٩} ولاسيما القيود على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة التي تثبت أن جميع الجوانب الأخرى للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (عدا السعر) تكافئ ما يراها في المعاملات المماثلة التي تمت على أساس تجاري.

○ القيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، في الحالات التي ربما يكون قد تم تقييد الوصول فيها إلى المعلومات أو الأفراد.^{٢٠}

- يضع معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل، والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها،^{٢١} والأمور الأخرى التي تتطلب التشاور بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تشاور مع آخرين من داخل المكتب أو من خارجه على أمر فني مهم، وهو ما قد يشير إلى أن هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة. ويُعد الشريك المسؤول عن الارتباط مطالباً أيضاً بمناقشة جملة أمور من بينها الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة مع فاحص جودة الارتباط.^{٢٢}

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

١٦أ. قد يضع المراجع في مرحلة التخطيط رؤية مبدئية عن الأمور التي من المحتمل أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). ومع ذلك، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة يستند إلى نتائج المراجعة أو الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة.

١٧أ. تتضمن الفقرة ٩ اعتبارات محددة مطلوبة عند تحديد المراجع لتلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه. وتركز هذه الاعتبارات على طبيعة الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي غالباً ما ترتبط بأمور تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويُقصد منها أن تعكس

^{١٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٩أ

^{١٨} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرتان ١٦ (ب) و ٢١أ

^{١٩} معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٤٢أ

^{٢٠} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٧ (ج)

^{٢١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٥

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٦

مجالات مراجعة القوائم المالية التي قد تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين. وحقيقة أن هذه الاعتبارات تُعد مطلوبة لا يُقصد منها أن تعني ضمناً أن الأمور المتعلقة بها تكون دائماً أموراً رئيسة للمراجعة؛ وإنما المقصود أن الأمور المتعلقة بتلك الاعتبارات المحددة تعد أموراً رئيسة للمراجعة فقط إذا حُدد أن لها الأهمية البالغة عند المراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وحيث إن الاعتبارات قد تكون متداخلة (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين ٩(ب)، (ج) يمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة)، فإن إمكانية انطباق أكثر من اعتبار واحد على أمر معين تم إبلاغ المكلفين بالحكومة به قد تزيد من احتمالية تحديد المراجع لذلك الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

١٨٨. إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة ٩، قد توجد أمور أخرى تم إبلاغها للمكلفين بالحكومة وتطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وقد يكون من بين هذه الأمور، على سبيل المثال، أموراً ذات صلة بالمراجعة التي تم تنفيذها، وقد لا يكون مطلوباً الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام تقنية معلومات جديد (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تقنية المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراجع، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة أو كان متعلقاً بخاطر مهم (على سبيل المثال، تغييرات النظام التي تؤثر على إثبات الإيرادات).

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيّم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) (راجع: الفقرة ٩(أ))

١٩٨. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحكومة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.^{٢٣} وتوضح الفقرة ١٣١ من معيار المراجعة (٢٦٠) أن المراجع قد يتصل أيضاً بالمكلفين بالحكومة بشأن كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرى المقيّم.

٢٠٨. يعرّف معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الخطر المهم بأنه خطر تحريف جوهرى تم التعرف عليه يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.^{٢٤} وغالباً ما يتم تحديد المجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة والمعاملات المهمة غير المعتادة على أنها مخاطر مهمة. ولذلك، غالباً ما تكون المخاطر المهمة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

٢١٨. ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو حال جميع المخاطر المهمة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (٢٤٠) وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات ويتطلب من المراجع التعامل مع تلك المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة.^{٢٥} وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.^{٢٦} وبناءً على طبيعة المخاطر، فإنها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وبالتالي، فإنه لن يتم النظر إليها عند تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠.

٢٢٨. يوضح معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات قد يتغير خلال سير المراجعة نتيجة الحصول على أدلة مراجعة إضافية.^{٢٧} وقد يؤدي إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر وإعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها فيما يتعلق بمجال معين في القوائم المالية (بعبارة أخرى، حدوث تغيير كبير في منهج المراجعة، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المراجع للمخاطر إلى توقع بأن أدوات رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعال وحصل المراجع على أدلة مراجعة تثبت أنها لم تكن كذلك خلال فترة المراجعة، خصوصاً في مجال ترتفع فيه مخاطر التحريف الجوهرى المقيّم)، إلى تحديد هذا المجال على أنه أحد الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

^{٢٣} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

^{٢٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(ل)

^{٢٥} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٧، ٢٨

^{٢٦} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٢

^{٢٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (راجع: الفقرة ٩(ب)).

٢٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.^{٢٨} وفي كثير من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات المتعلقة بها، التي من المرجح أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، ويمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة.

٢٤أ. ومع ذلك، فقد أكد مستخدمو القوائم المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (انظر معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)^{٢٩}) وربما لم يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على جملة أمور من بينها اجتهادات الإدارة، وغالباً ما تكون هي المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية، وقد تتطلب الاستعانة بخبير من جانب كل من الإدارة والمراجع. وقد أكد المستخدمون أيضاً على أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) تُعد ذات صلة بفهمهم للقوائم المالية، وخاصةً في الظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة غير مُنسقة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة (راجع: الفقرة ٩(ج)).

٢٥أ. قد تمثل الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو المراجعة مجالات اهتمام كبير من المراجع، وقد يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد أجرى مناقشات مكثفة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة خلال المراجعة بشأن التأثير الواقع على القوائم المالية بسبب المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى.^{٣٠} وربما تكون الإدارة قد قامت باجتهادات صعبة أو معقدة فيما يتعلق بإثبات تلك المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير كبير على الاستراتيجية العامة للمراجع.

٢٦أ. التطورات المهمة في الاقتصاد أو المحاسبة أو الأنظمة أو الصناعة أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو اجتهادات الإدارة قد تؤثر أيضاً على منهج المراجع العام للمراجعة، وقد تؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

الأمر التي لها الأهمية البالغة (راجع: الفقرة ١٠)

٢٧أ. ربما تكون الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع قد أدت أيضاً إلى تفاعل كبير مع المكلفين بالحوكمة. وغالباً ما توفر طبيعة ومدى الاتصال بشأن مثل هذه الأمور مع المكلفين بالحوكمة مؤشراً على الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تفاعل بشكل عميق ومتكرر وجاد مع المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور الأكثر صعوبة وتعقيداً، مثل تطبيق السياسات المحاسبية المهمة التي كانت موضع الاجتهادات المهمة من جانب المراجع أو الإدارة.

٢٨أ. ينطبق مفهوم الأمور التي لها الأهمية البالغة في سياق المنشأة والمراجعة التي تم تنفيذها. وعلى هذا النحو، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة والإبلاغ عنها يهدف إلى تحديد الأمور الخاصة بالمراجعة واتخاذ أحكام بشأن أهميتها بالنسبة لأمر أخرى في المراجعة.

٢٩أ. تتضمن الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الوزن النسبي لأهمية أمر تم إبلاغه للمكلفين بالحوكمة، وما إذا كان هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة ما يلي:

- أهمية الأمر لفهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية ككل، وعلى وجه الخصوص أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة مناسبة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى في صناعتها.

^{٢٨} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

^{٢٩} انظر الفقرتين ١٦ و ١٧ من معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات".

^{٣٠} انظر الفقرات ١٦(أ) و ١٦(ج) و ٢٢أ، والملحق ٢ من معيار المراجعة (٢٦٠).

- طبيعة التحريفات ذات العلاقة بالأمر التي بسبب غش أو خطأ، المصححة والمُجمّعة غير المصححة، وأهميتها النسبية، من حيث الكم والنوع، إن وجدت.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة للتعامل مع الأمر، بما في ذلك:
 - مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة للتعامل مع الأمر أو تقويم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت
 - طبيعة المشاورات خارج فريق الارتباط بشأن الأمر.
- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، وتقويم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، تشكل أساساً لرأي المراجع، وبالتحديد عندما تصبح أحكام المراجع شخصية بشكل أكبر.
- خطورة أي أوجه قصور في الرقابة تم التعرف عليها وتُعد ذات صلة بهذا الأمر.
- ما إذا كان الأمر ينطوي على عدد من اعتبارات المراجعة المستقلة، لكنها مرتبطة ببعضها. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المراجع فيما يتعلق بإثبات الإيرادات أو الدعاوى القضائية أو الالتزامات الأخرى المحتملة، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

٣٠أ. إن تحديد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعددها، من بين الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، يُعد مسألة حكم مهني. وقد يتأثر عدد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم إدراجها في تقرير المراجع بحجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، وحقائق وظروف ارتباط المراجعة. وبشكل عام، كلما زاد عدد الأمور التي تم تحديدها في البداية لتكون أموراً رئيسة للمراجعة، زادت احتمالية حاجة المراجع إلى إعادة النظر فيما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يستوفي تعريف الأمر الرئيس للمراجعة. فالقوائم الطويلة من الأمور الرئيسية للمراجعة قد تكون مخالفة لفكرة أن تلك الأمور هي التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة.

الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة

القسم المنفصل للأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١١)

- ٣١أ. قد يؤدي وضع القسم المنفصل الخاص بالأمور الرئيسية للمراجعة بالقرب من رأي المراجع إلى إعطاء أهمية لتلك المعلومات وقد يعبر ذلك عما تمثله المعلومات الخاصة بالارتباط من قيمة متصورة لدى المستخدمين المستهدفين.
- ٣٢أ. يُعد ترتيب عرض كل أمر في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، يمكن تنظيم تلك المعلومات حسب وزنها النسبي، استناداً إلى حكم المراجع، أو قد يتوافق ترتيبها مع طريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. والمقصود من المتطلب الوارد في الفقرة ١١ بتضمين عناوين فرعية هو زيادة التمييز بين الأمور.
- ٣٣أ. عندما يتم عرض معلومات مالية مقارنة، يتم تعديل العبارات الاستهلاكية في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة للفت الانتباه إلى حقيقة أن الأمور الرئيسية للمراجعة التي تم إيضاها تتعلق فقط بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد تتضمن هذه العبارات إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك القوائم المالية (على سبيل المثال، "للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١").

وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

٣٤أ. يُعد كفاية وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة مسألة حكم مهني. ويهدف وصف الأمر الرئيس للمراجعة إلى توفير شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب التي جعلت هذا الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات المراجعة التي على درجة عالية من التقنية أيضاً في تمكين المستخدمين المستهدفين الذين ليست لديهم معرفة معقولة بالمراجعة من فهم الأساس الذي جعل المراجع يركز على أمور معينة أثناء المراجعة. والمقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراجع متوازنة في طبيعتها ومداه في سياق مسؤوليات الأطراف المعنية (أي أن يقدم المراجع معلومات مفيدة بصيغة مختصرة ومفهومة، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الأصلية عن المنشأة).

٣٥أ. المعلومات الأصلية هي أي معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير المراجع، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المكلفين

بالحوكمة، مثل الإعلان المبدي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين). وتُعد هذه المعلومات من مسؤوليات إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها.

٣٦١. من المناسب أن يسعى المراجع إلى تجنب وصف أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة إذا كان هذا الوصف يقدم على نحو غير مناسب معلومات أصلية عن المنشأة. وعادةً، لا يُعد وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، في حد ذاته، معلومات أصلية، بل إنه يوضح الأمر في سياق المراجعة. ومع ذلك، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، وبالتالي تم تحديده كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة، ولتوضيح الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة، بشرط ألا يكون الإفصاح عن تلك المعلومات محظوراً بموجب نظام أو لائحة. وعندما يحدد المراجع أن تلك المعلومات ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم هو بتوفير معلومات أصلية في تقريره.

٣٧١. قد تقرر الإدارة أو المكلفون بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو مُحسنة في القوائم المالية أو في موضع آخر ضمن التقرير السنوي، فيما يتعلق بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة في ضوء أن هذا الأمر سيتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين تلك الإفصاحات الجديدة أو المُحسنة لتقديم معلومات أكثر دقة عن حساسية الافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية، أو عن مبرر المنشأة لاستخدام سياسة أو ممارسة محاسبية معينة عند وجود بدائل مقبولة لها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

٣٨١. عرّف معيار المراجعة (٧٢٠) مصطلح التقرير السنوي، وأوضح أن عدداً من الوثائق قد تشكل جزءاً من التقرير السنوي، مثل تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير أخرى مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة)، أو بيان رئيس مجلس الإدارة، أو بيان حوكمة الشركة، أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.^{٣١} ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المراجع في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان هذه المعلومات، بالإضافة إلى غيرها من البلاغات المتاحة للعموم من جانب المنشأة أو من مصادر أخرى ذات مصداقية، عند صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة.

٣٩١. يمكن أيضاً أن تكون وثائق أعمال المراجعة المُعدّة أثناء المراجعة مفيدة للمراجع في صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة. فعلى سبيل المثال، توفر الاتصالات المكتوبة، أو توثيق المراجع للاتصالات الشفهية، مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة الأخرى أساساً مفيداً لما يقوم المراجع بالإبلاغ به في تقريره. وذلك لأن توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠) يهدف إلى التعامل مع الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المهمة التي يتم اتخاذها للتوصل إلى تلك الاستنتاجات، ويكون هذا التوثيق بمثابة سجل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المُنفذة، ونتائج تلك الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يساعد هذا التوثيق المراجع في وضع وصف للأمور الرئيسية للمراجعة يوضح أهمية الأمر، وقد يساعد التوثيق أيضاً في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ١٨.

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣)

٤٠١. تتطلب الفقرتان ١٣ (أ) و (ب) أن يتناول وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة السبب في نظرة المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وبناءً عليه، لا يُعد وصف الأمور الرئيسية للمراجعة مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى أي إفصاحات ذات علاقة تُمكن المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الأمر عند إعداد القوائم المالية.

٤١١. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير أمر معين على القوائم المالية للفترة الحالية إلى مساعدة المراجع في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الأمر أثناء المراجعة، بما يمكن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسية للمراجعة. فعلى سبيل المثال:

- عندما تقدّم المنشأة إفصاحاً جاداً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن مدى النواتج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو

^{٣١} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٢ (أ) و ١٠-٣١

التقديرات المحاسبية المُهمّة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الأمر كان أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة.

- عندما يخلص المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج والنتيجة عن مجهود المراجع المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (٥٧٠) تُعد أموراً رئيسية للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والمفصح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة.^{٣٢}

السبب في قيام المراجع باعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة (راجع: الفقرة ١٣(أ))

٤٢أ. يتمثل الهدف من وصف الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في توفير رؤية لأسباب تحديد الأمر على أنه أمر رئيس للمراجعة. وبناءً عليه، فإن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٩ و ١٠ ومواد التطبيق في الفقرات ١٢١-٢٩١ والمتعلقة بتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة قد تكون مفيدة أيضاً للمراجع عند النظر في الكيفية التي سيتم الإبلاغ بها عن تلك الأمور في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون من بين الأمور التي يهتم بها المستخدمون المستهدفون شرح العوامل التي أدت بالمراجع إلى استنتاج أن أمراً معيناً تطلب اهتماماً كبيراً منه، وكانت له الأهمية البالغة عند المراجعة.

٤٣أ. تُعد مدى ملاءمة المعلومات للمستخدمين المستهدفين أحد العوامل التي تكون محل نظر المراجع عند تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف الأمر الرئيس للمراجعة. وقد يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيُمكن من تحقيق فهم أفضل للمراجعة ولأحكام المراجع.

٤٤أ. قد يساعد أيضاً ربط الأمر بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف نمطياً أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد بعض الأمور على أنها أمور رئيسية للمراجعة في صناعة معينة عبر عدد من المنشآت نظراً لظروف الصناعة أو التعقيد الكامن في عملية التقرير المالي. وعند وصف السبب وراء اعتبار المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي كانت لها أهمية بالغة، فقد يكون من المفيد أن يقوم المراجع بتسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون هذا مهماً أيضاً عند وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي تتكرر في عدة فترات.

٤٥أ. قد يتضمن الوصف أيضاً إشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بالمراجع، في ظروف المراجعة، إلى تحديد أن الأمر سيكون أحد الأمور التي لها أهمية بالغة، على سبيل المثال:

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة، على سبيل المثال نقص السيولة في الأسواق الخاصة بأدوات مالية معينة.
- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال الأمور الخاصة بمنشأة معينة أو صناعة معينة والتي قام فريق الارتباط بالتشاور بشأنها داخل المكتب.
- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج عملها التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٣(ب))

٤٦أ. يُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد الأمور الرئيسية للمراجعة أثناء المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقاً للفقرة ١٣(ب)، فقد يصف المراجع:

- جوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بالخطر المقيّم للتحريف الجوهري؛ أو
- لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو

^{٣٢} انظر الفقرة ٣١ من معيار المراجعة (٥٧٠).

- بياناً بنتائج الإجراءات التي نقّدها؛ أو
 - الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،
- أو قد يجمع بشكل أو بآخر بين هذه العناصر.

وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية شكلاً أو محتوى معيناً لوصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

٤٧أ. من أجل فهم المستخدمين المستهدفين لأهمية أمر رئيس للمراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى في تقرير المراجع، بما في ذلك رأي المراجع، فقد يكون من الضروري بذل العناية في صياغة وصف الأمر الرئيس للمراجعة بحيث:

- لا يوحي بأن الأمر لم يتم حله بشكل مناسب من قبل المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية.
- يربط الأمر مباشرة بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام صياغة عامة أو نمطية.
- يأخذ في الحسبان الكيفية التي يتم تناول الأمر بها في الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، إن وجدت.
- لا يحتوي على آراء منفصلة أو يوحي بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.

٤٨أ. إن وصف جوانب استجابة المراجع أو منهجه في التعامل مع أمر ما، وخصوصاً عندما يتطلب منهج المراجعة تكييفاً مهماً ليتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، قد يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم الظروف غير المعتادة وأحكام المراجع المهمة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الجوهرية. وإضافة لذلك، ربما يكون منهج المراجعة قد تأثر في فترة معينة بالظروف الخاصة بالمنشأة، أو بالأوضاع الاقتصادية، أو بتطورات الصناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً أن يشير المراجع إلى طبيعة ومدى الاتصالات التي تمت مع المكلفين بالحوكمة حول الأمر.

٤٩أ. على سبيل المثال، عند وصف منهج المراجع في التعامل مع تقدير محاسبي تم تحديد أنه ينطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير، مثل تقويم الأدوات المالية المعقدة، قد يرغب المراجع في تسليط الضوء على أنه عَيّن أو تعاقد مع أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولا تقلل مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية المراجع عن رأيه في القوائم المالية، وبالتالي لا تتعارض مع الفقرتين ١٤ و ١٥ من معيار المراجعة (٦٢٠).^{٣٣}

٥٠أ. قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المراجع، خاصة في مجالات المراجعة المعقدة التي تخضع للحكم. وعلى وجه الخصوص، قد يكون من الصعب تلخيص الإجراءات المنقّدة بطريقة موجزة تعلن بشكل كافٍ عن طبيعة ومدى استجابة المراجع للخطر المقيّم للتحريف الجوهرية، وما انطوت عليه الاستجابة من أحكام مهمة. ومع ذلك قد يرى المراجع أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفذة للإبلاغ عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وقد يكون ذلك الوصف وصفاً عاماً في الغالب، بدلاً من إدراج وصف مفصّل للإجراءات.

٥١أ. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٤٦، قد يشير المراجع أيضاً إلى نتيجة استجابته في وصف الأمر الرئيس للمراجعة الوارد في تقريره. ولكن في حالة القيام بذلك، يلزم توخي الحذر لتجنب أن يعطي المراجع انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً عن أحد الأمور الرئيسية للمراجعة أو أن هذا الوصف يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراجع في القوائم المالية ككل.

الظروف التي لا يتم الإبلاغ فيها في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

٥٢أ. قد تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراجع، عن أمر معين تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص أي إبلاغ علني من شأنه أن يخل بتحقيق تجريه سلطة معينة في تصرف غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة أو التي يبدو أنها تتعلق بغسل الأموال).

٥٣أ. كما هو مشار إليه في الفقرة ١٤ (ب)، سيكون من النادر للغاية عدم الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة، في تقرير المراجع. ويُعزى هذا إلى افتراض أن توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين سيكون مفيداً للمصلحة العامة.

^{٣٣} معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"

وبناءً عليه، فإن حكم المراجع بعدم الإبلاغ عن أحد الأمور الرئيسية للمراجعة لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي يُنظر فيها إلى التبعات السلبية التي تلحق المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن الأمر.

٥٤أ. يأخذ القرار بعدم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في الحسبان الحقائق والظروف المتعلقة بالأمر. ويساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة المراجع على فهم وجهات نظر الإدارة بشأن مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة الإبلاغ عن الأمر. وعلى وجه التحديد، يساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة على توفير أساس مدروس لحكم المراجع عند تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الأمر، وذلك عن طريق:

- مساعدة المراجع في فهم سبب عدم إفصاح المنشأة عن الأمر للعموم (على سبيل المثال، قد تكون الأنظمة أو اللوائح أو بعض أطر التقرير المالي تسمح بتأخير الإفصاح أو بعدم الإفصاح عن الأمر) ورؤية الإدارة للتبعات السلبية للإفصاح، إن وجدت. وقد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في الأنظمة أو اللوائح أو في مصادر أخرى ملزمة قد تكون ذات صلة بالنظر في التبعات السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن تلك الجوانب الإضرار بالمفاوضات التجارية أو الموقف التنافسي للمنشأة). ومع ذلك، فإن وجهات نظر الإدارة وحدها حول التبعات السلبية لا تخفف من حاجة المراجع إلى تحديد ما إذا كان من المعقول توقع أن التبعات السلبية ستفوق منافع المصلحة العامة المترتبة على الإبلاغ وفقاً للفقرة ١٤ (ب).

- توضيح ما إذا كانت هناك أي اتصالات مع سلطات تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية معنية فيما يتعلق بهذا الأمر، وعلى وجه التحديد، ما إذا كان يتضح من تلك المناقشات أنها تدعم إقرار الإدارة بشأن أسباب عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر.

- تمكين المراجع، متى كان ذلك مناسباً، من تشجيع الإدارة والمكلفين بالحوكمة على الإفصاح العلني عن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالأمر. وقد يكون ذلك ممكناً، على وجه التحديد، إذا كانت مخاوف الإدارة والمكلفين بالحوكمة من الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالأمر، بحيث تكون هناك معلومات معنية عن الأمر أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.

وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة عن الأسباب وراء عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجةً لذلك الإبلاغ.

٥٥أ. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة في ضوء المتطلبات المسبكية ذات الصلة. وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عن الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراجع في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ بالأمر.

٥٦أ. تتصف القضايا التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقرير عدم الإبلاغ عن أمر ما بالتعقيد وبانطوائها على أحكام مهمة يتخذها المراجع. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في ظروف أخرى (راجع: الفقرة ١٦)

٥٧أ. ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٦ في ثلاث حالات:

- (أ) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٠ أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة (انظر الفقرة ٥٩أ).
- (ب) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٤ أنه لن يتم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في تقريره، وأنه لم يتم تحديد أمور أخرى لتكون أموراً رئيسة للمراجعة.

- (ج) أن تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسية للمراجعة هي فقط تلك التي تم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ١٥.

٥٨أ. يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير المراجع إذا قرر المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها:

الأمور الرئيسية للمراجعة

[باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

٥٩١. ينطوي تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. ولذلك، فقد يكون من النادر ألا يحدد المراجع الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة مدرجة أمراً رئيساً واحداً على الأقل للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة ليتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. ومع ذلك، ففي ظروف محدودة معينة (على سبيل المثال، في حالة منشأة مدرجة لديها عمليات محدودة جداً) قد يحدد المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠ لأنه لا توجد أمور تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٧)

٦٠١. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب.^{٣٤} ويختلف التوقيت المناسب للاتصالات المتعلقة بالأمور الرئيسة للمراجعة باختلاف ظروف الارتباط. غير أنه يمكن للمراجع أن يبلغ بوجهات نظره المبدئية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، وقد يقوم المراجع أيضاً بمناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج المراجعة. وقد يساعد القيام بذلك في الحد من التحديات العملية لمحاولة إجراء حوار جاد متبادل حول الأمور الرئيسة للمراجعة في الوقت الذي يتم فيه وضع القوائم المالية في صورتها النهائية من أجل إصدارها.

٦١١. يؤدي الاتصال بالمكلفين بالحوكمة إلى تمكينهم من أن يكونوا على علم بالأمور الرئيسة للمراجعة التي يعتزم المراجع الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للاستيضاح إذا لزم الأمر. وقد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقريره لتيسير هذه المناقشة. ويؤكد الاتصال بالمكلفين بالحوكمة على دورهم المهم في الإشراف على آلية التقرير المالي، ويتيح لهم الفرصة لفهم الأساس لقرارات المراجع فيما يتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة والكيفية التي سيتم بها إيضاح هذه الأمور في تقرير المراجع. وأيضاً، فإن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة يمكنهم من النظر فيما إذا كانت إضافة إفصاحات جديدة أو تحسين الإفصاحات القائمة قد يكون مفيداً في ضوء حقيقة أن هذه الأمور سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

٦٢١. يتناول الاتصال بالمكلفين بالحوكمة المطلوب بموجب الفقرة ١٧ (أ) أيضاً الظروف النادرة للغاية التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة (انظر الفقرتين ١٤ و ٥٤).

٦٣١. إن المتطلب الوارد في الفقرة ١٧ (ب) للاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، قد يوفر فرصة للمراجع لإجراء المزيد من النقاش مع الآخرين ممن يكونون على دراية بالمراجعة وبالأمور المهمة التي ربما تكون قد نشأت (بما في ذلك، فاحص جودة الارتباط، عندما يكون قد تم تعيين أحدهم). وقد تُفضي هذه المناقشات إلى قيام المراجع بإعادة تقييم قراره بأنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٨)

٦٤١. تتطلب الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم جملة أمور من بينها الأحكام المهنية المهمة. وفي سياق الأمور الرئيسة للمراجعة، تتضمن هذه الأحكام المهنية تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وأيضاً ما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة من عدمه. ومن المرجح أن تكون أحكام المراجع في هذا الشأن مدعومة بالوثائق الخاصة باتصالات المراجع مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة المتعلقة بكل أمر (انظر الفقرة ٣٩١)، بالإضافة إلى بعض وثائق أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة (على سبيل المثال، مذكرة الإنجاز). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المراجع توثيق أسباب عدم اعتبار الأمور الأخرى التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

^{٣٤} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٢٢

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٧٠٥): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥)

التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

الفقرات

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٢	أنواع الآراء المعدلة
٣	تاريخ السريان
٤	الهدف
٥	التعريفات

المتطلبات

٦	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
١٥-٧	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
٢٩-١٦	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
٣٠	الاتصال بالملكفين بالحوكمة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١١	أنواع الآراء المعدلة
١٢١-٢١	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
١٦١-١٣١	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
٢٦١-١٧١	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
٢٧١	الاتصال بالملكفين بالحوكمة

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،^١ أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار أيضاً الكيفية التي يتأثر بها شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً. وفي جميع الحالات، تنطبق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم تناولها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الآراء المعدلة

٢. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، ألا وهي الرأي المتحفظ، والرأي المعارض، والامتناع عن إبداء رأي. ويعتمد القرار بشأن تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

(أ) طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري أو أنها -في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة- قد تكون محرفة بشكلٍ جوهري؛

(ب) حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١١)

تاريخ السريان

٣. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبطة عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. هدف المراجع هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

التعريفات

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

(أ) منتشر: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:

١. غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو

٢. إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو

٣. فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) الرأي المعدل: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

^١ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

المتطلبات

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

٦. يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى؛ أو (راجع: الفقرات ٢١-٧١)
- (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى. (راجع: الفقرات ٨-١٢)

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

الرأي المتحفظ

٧. يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، كل منها على حدة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها غير منتشرة فيها؛ أو
- (ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية، ولكنها غير منتشرة.

الرأي المعارض

٨. يجب على المراجع أن يبدي رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، كل منها على حدة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.

الامتناع عن إبداء رأي

٩. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.
١٠. في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط

١١. إذا علم المراجع، بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.
١٢. إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة ١١ من هذا المعيار، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٢ وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
١٣. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي:
- (أ) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو

^٢ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

(ب) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه:

١. أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو (راجع: الفقرة ١٣٢)

٢. أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير المراجع غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة ١٤٤)

١٤. في حالة انسحاب المراجع، وفقاً لما تنص عليه الفقرة ١٣(ب)(١)، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديل للرأي. (راجع: الفقرة ١٥٥)

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي

١٥. عندما يرى المراجع أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل بموجب نفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير^٢ في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٦٤)

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً

رأي المراجع

١٦. عندما يُعدّل المراجع رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي المعارض" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

الرأي المتحفظ

١٧. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يستخدم العبارة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) ... لإبداء الرأي المعدل. (راجع: الفقرة ٢٠٤)

الرأي المعارض

١٨. عندما يُبدي المراجع رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

^٢ يتناول معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الظروف التي يُكَلَّف فيها المراجع بإبداء رأي منفصل عن واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

الامتناع عن إبداء رأي

١٩. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

- (أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛
- (ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛
- (ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

أساس الرأي

٢٠. عندما يُعدّل المراجع الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠٠): (راجع: الفقرة ٢١)

- (أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) أن يُضَمِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

٢١. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في قسم أساس الرأي وصفاً للتأثيرات المالية الناجمة عن التحريف، وتحديداً لحجمها، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على المراجع أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة ٢٢)

٢٢. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، يجب على المراجع أن يُضَمِّن في قسم أساس الرأي شرحاً لكيفية تحريف الإفصاحات.

٢٣. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

- (أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغفل ذكرها؛
- (ج) أن يُضَمِّن الإفصاحات التي أُغفل ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المغفل ذكرها. (راجع: الفقرة ٢٣)

٢٤. 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.

٢٥. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمين كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال.

٢٦. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٨ (ب) و ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

- (أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المراجع في تقرير المراجع؛
 - (ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.
٢٧. حتى لو أبدى المراجع رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة ٢٤)

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٨. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩-٤١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لتتضمن فقط الآتي: (راجع: الفقرة ٢٥١)

(أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها؛

(ب) عبارة تفيد بأنه بسبب الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) عبارة بشأن استقلال المراجع والمسؤوليات المسلكية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠).

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٩. ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره قسماً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).^٤ (راجع: الفقرة ٢٦١)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٣٠. عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل. (راجع: الفقرة ٢٧١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (راجع: الفقرة ٢)

١١. يبين الجدول الموضح أدناه كيفية تأثير حكم المراجع بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبداءه.

حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية		طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل
جوهري ولكنه غير منتشر	جوهري ومنتشر	
رأي متحفظ	رأي معارض	القوائم المالية محرفة بشكل جوهري
رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء رأي	عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

طبيعة التحريفات الجوهريّة (راجع: الفقرة ٦(أ))

٢١. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، باستنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول

^٤ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١١-١٣

^٥ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٥٤

بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرى^٦ ويأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقويم المراجع للتحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (٤٥٠).^٧

٣١. يعرّف معيار المراجعة (٤٥٠) التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وبالتالي، قد ينشأ تحريف جوهرى في القوائم المالية فيما يتعلق بما يلي:

- (أ) مناسبة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- (ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- (ج) مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

مناسبة السياسات المحاسبية المختارة

٤١. فيما يتعلق بمناسبة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ، على سبيل المثال، عندما:

- (أ) تكون السياسات المحاسبية المختارة غير متّسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ب) لا تصف القوائم المالية بشكل صحيح سياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ أو
- (ج) لا تعبر القوائم المالية أو لا تفصح عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

٥١. غالباً ما تحتوي أطر التقرير المالي على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية مهمة، فقد ينشأ تحريف جوهرى في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

٦١. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

- (أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ يتسق مع إطار التقرير المالي، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ متسق بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المتشابهة (الاتساق في التطبيق)؛ أو
- (ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل وجود خطأ غير متعمد في التطبيق).

مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية

٧١. فيما يتعلق بمناسبة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

- (أ) عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ب) عندما لا يتم عرض الإفصاحات الواردة في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ج) عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل بخلاف الإفصاحات المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وتقدم الفقرة ١٧١ من معيار المراجعة (٤٥٠) المزيد من الأمثلة على التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

^٦ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

^٧ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٦(ب))

٨٠. قد تنشأ عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (يُشار إليها أيضاً بالقيد على نطاق المراجعة) عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع؛ أو

(ج) قيود تفرضها الإدارة.

٩٠. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة ٧(ب) والفقرتين ٩-١٠ تنطبق، حسب الاقتضاء. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر الغش والنظر في استمرار الارتباط.

١٠٠. من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية، إلى أجل غير محدد، للسجلات المحاسبية الخاصة بمكون من الضروري تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية له لأغراض مراجعة المجموعة.

١١٠. من أمثلة الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المراجع:

- ما يكون عندما يُطلب من المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن منشأة زميلة، ويكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المالية للمنشأة الزميلة لتقويم ما إذا كان قد تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بشكل مناسب.
 - ما يكون عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
 - ما يكون عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً، ولكن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعالة.
١٢٠. من أمثلة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، نتيجة قيد تفرضه الإدارة على نطاق المراجعة:
- منع الإدارة المراجع من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
 - منع الإدارة المراجع من طلب مصادقة خارجية لأرصدة حسابات معينة.

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط (راجع: الفقرتين ١٣(ب)، (١)، (١٤))

١٣٠. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من المراجعة على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المراجع قد قطع شوطاً كبيراً في المراجعة، فقد يقرر استكمال المراجعة إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء رأي، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي قبل الانسحاب.

١٤٠. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من المراجعة ممكناً إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط المراجعة. وقد يكون هذا هو حال المراجع الذي يُعين لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعين فيها المراجع لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعين فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال مراجعة تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري أن يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر.^٨

^٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٠٠

١٥٥. عندما يَخْلُص المراجع إلى أن الانسحاب من المراجعة ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المراجع إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي (راجع: الفقرة ١٥)

١٦٦. فيما يلي أمثلة لظروف آلية التقرير التي لن تتناقض مع إبداء المراجع لرأي معارض أو امتناعه عن إبداء رأي:

- إبداء رأي غير معدل في قوائم مالية معدة بموجب إطار تقرير مالي معين، وفي نفس التقرير، إبداء رأي معارض في نفس القوائم المالية بموجب إطار تقرير مالي مختلف.^٩
- الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عندما يكون ذلك ملائماً، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي (انظر معيار المراجعة (٥١٠). في هذه الحالة، لا يكون المراجع قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

١٧٧. يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بأراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

١٨٨. يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفّظ، بسبب أن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (٤) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (٥) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على القوائم المالية تأثيرات جوهريّة ومنتشرة. وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (٥٧٠)،^{١١} أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي بها آراء معدلة.

رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

١٩٩. إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي المراجع تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفّظ (راجع: الفقرة ١٧)

٢٠٠. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفّظاً، فلن يكون من المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي، لأن هذه العبارات ليست واضحة أو قوية بشكلٍ كافٍ.

أساس الرأي (راجع: الفقرات ٢٠، ٢١، ٢٣، ٢٧)

٢١١. يساعد الاتساق في تقرير المراجع على تعزيز فهم المستخدمين، والتعرف على الظروف غير المعتادة عند حدوثها. وبناءً عليه، ورغم أن التوحيد في صيغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون ممكناً، فإن الاتساق في كلٍ من شكل تقرير المراجع ومحتواه هو أمر مُستحسن.

٢٢٢. من أمثلة التأثيرات المالية للتحريفات الجوهرية التي قد يوضحها المراجع في قسم أساس الرأي في تقريره، تحديد حجم التأثيرات على الزكاة وضريبة الدخل، والدخل قبل الزكاة والضرائب، وصافي الدخل وحقوق الملكية، إذا كان المخزون مُقيّماً بأكثر مما يجب.

٢٣٣. لن يكون من الممكن عملياً الإفصاح في قسم أساس الرأي عن المعلومات المغفل ذكرها في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم تكن الإفصاحات قد قامت الإدارة بإعدادها، أو إذا لم تكن الإفصاحات متاحة بسهولة للمراجع بطريقة أخرى؛ أو

^٩ انظر الفقرة ٣١١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لوصف هذا الطرف.

^{١٠} معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ١٠

^{١١} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

(ب) إذا كانت الإفصاحات، بحسب حكم المراجع، كبيرة الحجم دون داع في تقرير المراجع.

٢٤أ. لا يُعد إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محدّدٍ موضح في قسم أساس الرأي مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي المراجع. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المراجع على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٨)

٢٥أ. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون من الأفضل ذكر العبارات الآتية في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع، كما هو موضح في المثالين التوضيحيين (٤) و(٥) في ملحق هذا المعيار:

- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(أ) من معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تعديلها لتنص على أن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن الاستقلال والمسؤوليات المسلكية الأخرى.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٩)

٢٦أ. يوفر النص على أسباب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحى بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) لتناول نظر المراجع في اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة ٢٩ من هذا المعيار تحظر تضمين قسم للأمور الرئيسية للمراجعة أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٠)

٢٧أ. إن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي المراجع، وإبلاغهم بصيغة هذا التعديل، يُمكن:

- المراجع من إخطار المكلفين بالحوكمة بالتعديلات المرتقبة، وأسباب (أو ظروف) التعديلات؛
- (ب) المراجع من معرفة مدى اتفاق المكلفين بالحوكمة مع الحقائق الخاصة بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع، أو التأكد من أن تلك الأمور هي محل خلاف بينهم وبين الإدارة؛
- (ج) المكلفين بالحوكمة من اغتنام الفرصة لتزويد المراجع، متى كان ذلك مناسباً، بمعلومات وتوضيحات إضافية فيما يتعلق بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع.

الملحق(*)

(راجع: الفقرات ١٧١، ١٨١، ٢٥١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

المثال التوضيحي (١) - رأي متحفّظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث^{١٢}) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).^{١٣}
- المخزون مُحرّف. ويعد التحريف جوهرياً، ولكنه غير منتشر في القوائم المالية (أي، المناسب هو إبداء رأي متحفّظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفّظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٤}**الرأي المتحفّظ**

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، 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 المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وبإستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفّظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في

^{١٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^{١٣} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

^{١٤} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وتخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد فیننا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد فیننا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{١٥} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢) - رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- القوائم المالية الموحدة محرفة بشكل جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- معيار المراجعة (٧٠١) منطبق؛ ومع ذلك، فقد حدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسية للمراجعة بخلاف الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{١٦}

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحيد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠١٠، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتنصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

الأمر الرئيسة للمراجعة

باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض، قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{١٧}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٧} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{١٨}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{١٩}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٩} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة للمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية لاستثمار في مشروع مشترك، يمثل ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو الامتناع عن إبداء رأي).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقريراً أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٢٠}

الامتناع عن إبداء رأي

لقد تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية الموحدة المرفقة للمجموعة. فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة (ص) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ولم يُسمح لنا بالحصول على إدارة الشركة (ص) ومراجعتها، بما في ذلك إلى توثيق مراجعي الشركة (ص) لأعمال المراجعة. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول الشركة (ص)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات الشركة (ص)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات الشركة (ص) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

^{٢٠} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{٢١}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢١} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٥) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن عناصر متعددة في القوائم المالية، وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة عن المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل في المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢٢}

الامتناع عن إبداء رأي

لقد تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة. فنظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

لم يتم التعاقد معنا كمراجعين للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة ونهايتها. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ و ٢٠١١، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠١١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من المبالغ مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بمبلغ مجموع ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

^{٢٢} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٣}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية للشركة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٣} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٧٠٦): فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٦)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٦)

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٤-١	 نطاق هذا المعيار
٥	 تاريخ السريان
٦	 الهدف
٧	 التعريفات
	 المتطلبات

٩-٨	 فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع
١١-١٠	 فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع
١٢	 الاتصال بالمالكين بالحوكمة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٣أ-١أ	 العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع
٦أ-٤أ	 الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية
٨أ-٧أ	 تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع
١٥أ-٩أ	 فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع
١٧أ-١٦أ	 مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع
١٨أ	 الاتصال بالمالكين بالحوكمة

الملحق الأول: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

الملحق الثاني: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

الملحق الثالث: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على قسم للأمور الرئيسة للمراجعة وفترة لفت انتباه وفترة أمور أخرى

الملحق الرابع: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه ضروري:
 - (أ) لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو
 - (ب) لفت انتباه المستخدمين لأي أمرٍ أو أمورٍ أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقرير المراجع.
٢. يضع معيار المراجعة (٧٠١) متطلبات ويقدم إرشادات عندما يحدد المراجع أموراً رئيسة للمراجعة، ويُبلغ عنها في تقريره. وعندما يُضَيَّن المراجع قسماً للأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، فإن هذا المعيار يتناول العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة وأي إبلاغ إضافي في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرات ١١-٣١)
٣. يضع معيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير المراجع عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.
٤. يحدد الملحقان (١) و (٢) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع لتضمين فقرات لفت انتباه أو فقرات أمور أخرى في تقريره. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل مثل هذه الفقرات. (راجع: الفقرة ٤١)

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٦. هدف المراجع هو أن يقوم، بعد تكوين رأي في القوائم المالية، بلفت انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير المراجع:
 - (أ) أمرٍ معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو
 - (ب) أي أمر آخر يُعدّ ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
 - (ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.

١ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

٣ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

المتطلبات

فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع

٨. إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضمّن في تقريره فقرة لفت انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين ٥٨، ٦١)

(أ) ألا يكون مطلوباً من المراجع تعديل الرأي وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)؛^٤ نتيجةً لهذا الأمر؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات ١١-٣١)

٩. عندما يُضمّن المراجع في تقريره فقرة لفت انتباه، فيجب عليه:

(أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه:"

(ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

(ج) الإشارة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (راجع: الفقرات ٧١، ٨١، ١٦٠، ١٧١)

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

١٠. إذا رأى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر شريطة ما يلي:

(أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات ٩١-١٤١)

١١. عندما يقوم المراجع بتضمين فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٢. إذا كان المراجع يتوقع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة ١٨١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٢، ٨(ب))

١٣. يعرف معيار المراجعة (٧٠١) الأمور الرئيسية للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي

^٤ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

تتضمن نتائج مهمة من مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية^٥ ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند المراجعة والتي يمكن أن تساعد في فهم المنشأة والمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة. وعندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً، فلا يُعد استخدام فقرات لفت الانتباه بديلاً لوصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.

٢١. قد تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أساسية أيضاً، بحسب حكم المراجع، لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن الأمر كأمر رئيس للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، فقد يرغب المراجع في تسليط الضوء أو لفت المزيد من الانتباه إلى وزنه النسبي. وقد يقوم المراجع بذلك عن طريق عرض الأمر بشكل أكثر وضوحاً من الأمور الأخرى في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة (على سبيل المثال، بأن يكون هو الأمر الأول) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف الأمر الرئيس للمراجعة للإشارة إلى أهمية الأمر لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

٣١. قد يوجد أمر لم يتم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) (لأنه لم يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع)، ولكنه بحسب حكم المراجع، يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). وإذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لذلك الأمر، فعندئذٍ يتم تضمينه في فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين ٤، ٨)

٤١. يحدد الملحق (١) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع ليقوم بتضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ومن بين هذه الظروف:

- عندما يكون إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- تنبيه المستخدمين إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
- عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة)^٦.
- ٥١. من أمثلة الظروف التي قد يرى المراجع أنه من الضروري فيها تضمين فقرة لفت انتباه ما يلي:
- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود.
- وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع^٧.
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
- وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

٦١. ومع ذلك، فإن الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه قد يقلل من فاعلية إبلاغ المراجع عن مثل هذه الأمور.

تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٩)

٧١. لا يؤثر تضمين فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

- (أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) عندما تتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو
- (ب) الإفصاحات في القوائم المالية التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

^٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

^٦ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ١٢ و ١٦ (ب)

^٧ معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

(ج) التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠)^٨ عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٨. تقدم الفقرتان ١٦ و ١٧ المزيد من الإرشادات بشأن مكان إدراج فقرات لفت الانتباه في ظروف معينة.

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

الظروف التي قد تكون فيها فقرة أمر آخر ضرورية

صلة الأمر بفهم المستخدمين للمراجعة

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع.^٩ وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر المهمة قد يتم تحديدها كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فمن غير المرجح أن تكون الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط والنطاق (على سبيل المثال، نطاق المراجعة المخطط له، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة) أموراً رئيسة للمراجعة بسبب طريقة تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة في معيار المراجعة (٧٠١). ومع ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أن يبلغ عن الأمور المتعلقة بالتخطيط والنطاق في تقريره، أو قد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن تلك الأمور في فقرة أمر آخر.

١٠. في الظروف النادرة التي يكون المراجع فيها غير قادر على الانسحاب من الارتباط على الرغم من أن التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة يُعد تأثيراً منتشرًا،^{١٠} قد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين فقرة أمر آخر في تقريره لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

صلة الأمر بفهم المستخدمين لمسؤوليات المراجع أو تقريره

١١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الممارسة المتعارف عليها في دولة معينة من المراجع، أو قد تسمح له بتوضيح أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند مراجعة القوائم المالية أو لتقرير المراجع بشأنها. وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر يُعد، بحسب حكم المراجع، ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.

١٢. لا تتناول فقرة الأمر الآخر الظروف التي يتحمل فيها المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة (انظر قسم مسؤوليات التقرير الأخرى في معيار المراجعة (٧٠٠))^{١١}، أو عندما يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة والتقرير عنها، أو إبداء رأي في أمور محددة.

التقرير عن أكثر من مجموعة واحدة من القوائم المالية

١٣. قد تُعد المنشأة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*))، وتقوم بتكليف المراجع بالتقرير عن كلٍّ من هاتين المجموعتين من القوائم المالية. وإذا حدد المراجع أن تلك الأطر تُعد مقبولة في ظل الظروف ذات الصلة، فقد يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر للإشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن المراجع قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

^٨ معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرتان ٢٢ و ٢٣

^٩ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

^{١٠} انظر الفقرة ١٣(ب) (٢) من معيار المراجعة (٧٠٥) للاطلاع على نقاش لهذا الظرف.

^{١١} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٤٣ و ٤٤

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

تقييد توزيع تقرير المراجع أو استخدامه

١٤أ. يمكن إعداد القوائم المالية المعدة لغرض خاص وفقاً لإطار ذي غرض عام إذا قرر المستخدمون المستهدفون أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث إن تقرير المراجع يكون موجهاً لمستخدمين محددين، فقد يرى المراجع أنه من الضروري بحسب الظروف تضمين فقرة أمر آخر تنص على أن تقرير المراجع موجه فقط للمستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

تضمين فقرة أمر آخر في تقرير المراجع

١٥أ. يعكس محتوى فقرة أمر آخر بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يُحظر على المراجع تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وأداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرة أمر آخر أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٩، ١١)

١٦أ. يعتمد مكان إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير المراجع على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠). فعلى سبيل المثال:

فقرات لفت الانتباه

- عندما تتعلق فقرة لفت الانتباه بإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الظروف التي يقرر فيها المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح،^{١٢} فقد يرى المراجع أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم أساس الرأي لتوفير سياق مناسب لرأي المراجع.
- عندما يتم عرض قسم للأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسية للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه. وقد يضيف المراجع أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "لفت الانتباه"، ومثال ذلك "لفت الانتباه - حدث لاحق"، لتمييز فقرة لفت الانتباه عن الأمور الفردية المبينة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

- عند عرض قسم للأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع واعتبار أنه من الضروري أيضاً إضافة فقرة أمر آخر، فقد يضيف المراجع المزيد من السياق إلى العنوان "أمر آخر"، ومثال ذلك "أمر آخر - نطاق المراجعة"، لتمييز فقرة الأمر الآخر عن الأمور الفردية المبينة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.
- عند تضمين فقرة أمر آخر للفت انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى تم تناوله في تقرير المراجع، يمكن تضمين هذه الفقرة في قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".
- عندما يكون الأمر ذا صلة بجميع مسؤوليات المراجع أو بفهم المستخدمين لتقريره، يمكن تضمين فقرة الأمر الآخر كقسم منفصل بعد "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و"التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".

١٧أ. يقدم الملحق الثالث مثالاً توضيحياً للتفاعل بين قسم الأمور الرئيسية للمراجعة وفترة لفت الانتباه وفترة الأمر الآخر، عندما تُعرض جميعها في تقرير المراجع. ويتضمن المثال التوضيحي للتقرير الوارد في الملحق الرابع فقرة لفت انتباه في تقرير مراجع لمنشأة غير مدرجة، يحتوي على رأي متحفظ ولم يتم الإبلاغ فيه عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

^{١٢} على سبيل المثال، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٩ من معييار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، والفقرة ١٤ من معييار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص".

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. يُمكن الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٢ المكلفين بالحوكمة من العلم والإحاطة بطبيعة أي أمور محددة ينوي المراجع تسليط الضوء عليها في تقريره، ويوفر لهم فرصة للاستيضاح من المراجع عند الضرورة. وعندما يتكرر إدراج فقرة أمر آخر عن أمر معين في تقرير المراجع في ارتباطات متتابة، فقد يقرر المراجع أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ في كل ارتباط، ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ٤، أ٤)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ١٩ (ب)
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ١٢ (ب) و ١٦
- معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ١٤

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرة أمر آخر في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ١٢ (ب) و ١٦
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرات ١٣ و ١٤ و ١٦ و ١٧

الملحق الثالث(*)

(راجع: الفقرة ١٧١)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على قسم للأمور الرئيسية للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى(**)

- لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) ١٣ غير منطبق).
 - تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين(***) (إطار ذو غرض عام).
 - تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
 - توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
 - استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
 - بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.
 - تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
 - حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
 - تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
 - يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
 - بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٣} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٤}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت الانتباه^{١٥}

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠١١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

^{١٤} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{١٥} وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٦١، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسة للمراجعة أو بعده مباشرة، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٦}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة ٨)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
• مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
• تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
• تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
• أدى الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق إلى إبداء رأي متحفظ.
• المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
• استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤثر شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
• بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.
• المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
• لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
• يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
• بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٧}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، 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 المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في

^{١٧} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

الأوراق المالية قصيرة الأجل القابلة للتداول الخاصة بالشركة مسجلة في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تربط الإدارة هذه الأوراق المالية بسعرها السوق، ولكنها بدلاً من ذلك أظهرتها بالتكلفة، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه في حالة قيام الإدارة بربط الأوراق المالية القابلة للتداول بسعرها السوق، لكانت الشركة قد قامت بإثبات خسارة غير محققة بمبلغ ××× في قائمة الدخل الشامل للسنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ الدفري للأوراق المالية في قائمة المركز المالي بنفس المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وكان سيتم تخفيض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ××× و ××× و ××× على الترتيب.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

لفت انتباه - تأثيرات الحريق

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح × المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٨}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٨} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”

معيار المراجعة (٧١٠): المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧١٠)

المعلومات المقارنة

الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

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

الفهرس

الفقرات

مقدمة

١	 نطاق هذا المعيار
٣-٢	 طبيعة المعلومات المقارنة
٤	 تاريخ السريان
٥	 الأهداف
٦	 التعريفات

المتطلبات

٩-٧	 إجراءات المراجعة
١٩-١٠	 عملية التقرير عن المراجعة
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
١١	 إجراءات المراجعة
١٣أ-٢١	 عملية التقرير عن المراجعة

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية. وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع سابق أو عندما تكون غير مراجعة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٥١٠)^١ المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

طبيعة المعلومات المقارنة

٢. تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويوجد منهجان عامان مختلفان بشأن مسؤوليات المراجع في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة. ويُحدّد غالباً المنهج الذي سيتم تبنيه عن طريق الأنظمة أو اللوائح، وقد يتم تحديده أيضاً في شروط الارتباط.
٣. تتمثل الاختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير عن المراجعة فيما يلي:
 - (أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط؛
 - (ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي المراجع إلى كل فترة يتم عرض قوائم مالية لها.
 ويتناول هذا المعيار المتطلبات التي يُعنى بها المراجع في عملية التقرير لكل منهج على حدة.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
 - (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المُضمّنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق؛
 - (ب) إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المُضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - (ب) الأرقام المقابلة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.
 - (ج) القوائم المالية المقارنة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمّنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.

^١ معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترة السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكل مناسب. ولهذا الغرض، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

- (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها؛
- (ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكل سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ.

٨. إذا علم المراجع بوجود تحريف جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ المراجعة للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضاً اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٦٠).^٢ وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.

٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٨٠)،^٣ يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه. ويجب عليه أيضاً أن يحصل على إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة. (راجع: الفقرة ١٤)

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

١٠. عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي المراجع إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات ١١ و ١٢ و ١٤. (راجع: الفقرة ٢١)
١١. إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على المراجع أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية. وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير المراجع، يجب على المراجع إما:

- (أ) الإشارة لكل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهريّة؛ أو
- (ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي المراجعة قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها. (راجع: الفقرات ٣٠-٥١)

١٢. 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 بشكل سليم أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على المراجع أن يبدي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً، مُعدّلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٦١)

^٢ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٤-١٧

^٣ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ١٤

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراجع سابق

١٣. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة، وقرر المراجع أن يقوم بذلك، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (راجع: الفقرة ٧١)

القوائم المالية غير المراجعة للفترة السابقة

١٤. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعني المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة ٨٤)

القوائم المالية المقارنة

١٥. عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المبدأية بشأنها رأي المراجعة. (راجع: الفقرتين ٩١، ١٠٠)

١٦. عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).^٥ (راجع: الفقرة ١١١)

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراجع سابق

١٧. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، فيجب على المراجع، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير،

وذلك ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.

١٨. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها دون تعديل، فيجب على المراجع إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،^٦ والمطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المراجع أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط. (راجع: الفقرة ١٢١)

القوائم المالية غير المراجعة للفترة السابقة

١٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعني المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة

^٤ معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

^٥ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٠

^٦ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة ١٣٢)^٧

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

الإفادات/ المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

١٠. في حالة القوائم المالية المقارنة، يتم طلب الإفادات المكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأي المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم طلب الإفادات المكتوبة للقوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي المراجع يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المراجع إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة.

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

عدم الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

٢٠. لا يشير رأي المراجع إلى الأرقام المقابلة، لأن رأي المراجع يكون عن القوائم المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الذي لم يتم علاجه في تقرير المراجع عن الفترة السابقة (راجع: الفقرة ١١)

٣٠. عندما يتضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ويتم علاج الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل والمحاسبة أو الإفصاح عنه بشكل سليم في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فلا حاجة للإشارة إلى التعديل السابق في رأي المراجع عن الفترة الحالية.

٤٠. عندما يكون رأي المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما تم إبداءه سابقاً، رأياً معدلاً، فإن الأمر الذي لم يتم علاجه والذي نشأ عنه التعديل قد لا يكون ذا صلة بأرقام الفترة الحالية. ومع ذلك، فقد يتطلب الأمر إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إبداء رأي معارض (حسب مقتضى الحال) في القوائم المالية للفترة الحالية بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

٥٠. يحتوي المثالان التوضيحيان ١ و ٢ في الملحق على أمثلة توضيحية لتقرير المراجع إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة رأياً معدلاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

التحريف في القوائم المالية للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٢)

٦٠. عندما لا يتم تعديل القوائم المالية المحرّفة للفترة السابقة، ولا يُعاد إصدار تقرير المراجع، لكن الأرقام المقابلة يتم إعادة عرضها بشكل سليم أو يتم تقديم إفصاحات مناسبة في القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن تقرير المراجع عندئذٍ فقرة لفت انتباه تصف الظروف وتشير إلى الموضوع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٣)

٧٠. يحتوي المثال التوضيحي (٣) في الملحق على مثال توضيحي لتقرير المراجع إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا يوجد نظام أو لائحة تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة.

^٧ معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٤)

٨١. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥)^٨ بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المراجع أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)^٩.

القوائم المالية المقارنة

الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٥)

٩١. نظراً لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية لكل من الفترات المعروضة، فإن المراجع قد يُبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً أو يمتنع عن إبداء رأي، أو يُضَمِّن فقرة لفت انتباه فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر، فيما يُبدي رأياً مختلفاً في القوائم المالية لفترة أخرى.

١٠١. يحتوي المثال التوضيحي (٤) في الملحق على مثال لتقرير المراجع إذا طُلب منه إعداد تقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية، وكانت الفترة السابقة تتضمن رأياً معدلاً ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

اختلاف الرأي في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي تم إبداءه سابقاً (راجع: الفقرة ١٦)

١١١. عندما يتم التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، فإن الرأي الذي يتم إبداءه عن القوائم المالية للفترة السابقة قد يختلف عن الرأي الذي تم إبداءه سابقاً، وذلك إذا علم المراجع بظروف أو أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة السابقة خلال سير المراجعة للفترة الحالية. وفي بعض الدول قد يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير إضافية تهدف إلى منع الاعتماد مستقبلاً على تقرير المراجع الصادر سابقاً عن القوائم المالية لفترة سابقة.

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٨)

١٢١. قد لا يكون المراجع السابق قادراً على إعادة إصدار تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة، أو قد لا تكون لديه رغبة في ذلك. ويمكن أن تشير فقرة أمر آخر يتم إضافتها في تقرير المراجع إلى أن المراجع السابق قد أصدر تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة قبل تعديلها. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا تم التعاقد مع المراجع لمراجعة التعديل وحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بحيث أصبح راضياً عن مدى مناسبة التعديل، فإن تقرير المراجع يمكن أن يتضمن أيضاً الفقرة التالية:

في إطار مراجعتنا للقوائم المالية لعام ٢٠٠٢، راجعنا أيضاً التعديلات المبينة في الإيضاح X التي طُبقت لتعديل القوائم المالية لعام ٢٠٠١. وفي رأينا، فإن هذه التعديلات تُعد مناسبة وقد طُبقت بشكل سليم. ونحن لم نتعاقد لمراجعة أو فحص أو تطبيق أي إجراءات تتعلق بالقوائم المالية للشركة لعام ٢٠٠١ بخلاف ما يتعلق بالتعديلات، وبالتالي فإننا لا نبيد رأياً أو أي شكل آخر من أشكال التأكيد بشأن القوائم المالية لعام ٢٠٠١ ككل.

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٩)

١٣١. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة ٧٠١.

^٨ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٩ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

الملحق(*)

(راجع: الفقرات ٥٥، ٧١، ١٠٠)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل(**)

المثال التوضيحي (١): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) ١٠ غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(***). والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين(****) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).^{١١}
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية، وتتطلب تعديلاً على رأي المراجع بشأن أرقام الفترة الحالية.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).^{١٢}
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٠} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

**** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^{١١} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

^{١٢} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٣}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وبإستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ويأتي ذلك نتيجة لقرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة، مما جعلنا نتحفظ في رأينا بشأن مراجعة القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و ٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠، وبـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠ وبـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠ وبـ ٢٠٠× في سنة ٢٠١٠.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*). ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق^(١). وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{١٤}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) -^{١٥} انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

^{١٣} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{١٤} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٥} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير جوهرية، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي المراجع بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٦}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا على الأرقام المقابلة، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

نظراً لأننا تعاقدنا على المراجعة مع الشركة خلال عام ٢٠١٠، فلم نتمكن من حضور جرد المخزون الفعلي في بداية تلك الفترة، ولم نتمكن كذلك من التوصل عن طريق وسائل بديلة إلى اقتناع بشأن كميات المخزون. ونظراً لأن مخزون أول الفترة يؤثر على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المحتجزة أول الفترة يمكن أن تكون ضرورية لسنة ٢٠١٠. وعليه، فقد تم تعديل رأينا في مراجعة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. ورأينا في القوائم المالية للفترة الحالية مُعدَّلٌ أيضاً بسبب التأثير المحتمل لهذا الأمر على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٧}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٧} خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
- ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٨}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة

^{١٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠١١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]:

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]^{١٩}

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٠}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٩} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{٢٠} خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٤): القوائم المالية المقارنة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- مطلوب من المراجع التقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية لكل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي المراجع.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢١}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمتي المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ و ٢٠١٠، وقائمتي الدخل الشامل، وقائمتي التغيرات في حقوق الملكية، وقائمتي التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ و ٢٠١٠، وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنتين

^{٢١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المنتهيتين في هذين التاريخين، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و ٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ٢٠٠× في سنة ٢٠×١، وبـ ٢٠٠× في سنة ٢٠×٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ٢٠٠× في سنة ٢٠×١ وبـ ٢٠٠× في سنة ٢٠×٠.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٢}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٢} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٧٢٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٢٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٩-١	 نطاق هذا المعيار
١٠	 تاريخ السريان
١١	 الأهداف
١٢	 التعريفات

المتطلبات

١٣	 الحصول على المعلومات الأخرى
١٥-١٤	 قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها
١٦	 الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكل جوهري
١٩-١٧	 الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى
٢٠	 الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث
٢٤-٢١	 التقرير
٢٥	 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١٠.أ-١١	 التعريفات
٢٢أ-١١أ	 الحصول على المعلومات الأخرى
٣٨أ-٢٣أ	 قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها
	 الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن
٤٣أ-٣٩أ	 المعلومات الأخرى محرفة بشكل جوهري
٥٠.أ-٤٤أ	 الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى
٥١أ	 الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث
٥٩أ-٥٢أ	 التقرير

الملحق الأول: أمثلة لمبالغ أو بنود أخرى يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة مستنداً واحداً أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.
٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق اضطلاع مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن أهداف المراجع في هذا المعيار تُفهم في سياق الأهداف العامة للمراجع المنصوص عليها في الفقرة ١١ من معيار المراجعة (٢٠٠).^١ وتهدف المتطلبات في معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولا يغطي رأي المراجع في القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من المراجع الحصول على أدلة مراجعة تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية.
٣. يتطلب هذا المعيار من المراجع قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وقد يقوض أي من ذلك من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضاً بصورة غير ملائمة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعد لهم تقرير المراجع.
٤. قد يساعد هذا المعيار أيضاً المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة^٢ التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.
٥. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنوداً أخرى المقصد منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، والمبالغ أو البنود الأخرى التي حصل المراجع على معرفة بشأنها عند المراجعة، أو المقصد منها أن تلخص هذه المبالغ أو البنود، أو توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن المعلومات الأخرى أيضاً أموراً أخرى.
٦. إن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (بخلاف مسؤوليات التقرير المنطبقة) تنطبق بغض النظر عما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره أو بعده.
٧. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:
 - (أ) الإعلانات الأولية عن المعلومات المالية؛ أو
 - (ب) وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.
٨. لا تمثل مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار ارتباطاً تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض على المراجع التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى.
٩. قد يفرض نظام أو لائحة التزامات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

^١ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

^٢ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة ٢/١١

- (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛
- (ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة؛
- (ج) الاستجابة بشكل مناسب عندما يحدد المراجع أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكل جوهري؛
- (د) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

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

- (أ) التقرير السنوي: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وأفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات ١٠-٥٥)
- (ب) تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكل غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصّل عنه في المعلومات الأخرى). (راجع: الفقرتين ٦٠، ٧١)
- (ج) المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات ٨٠-١٠٠)

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

١٣. يجب على المراجع: (راجع: الفقرات ١١٠-٢٢١)

- (أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة التي تخطط المنشأة لإصدار تلك المستندات بها والتوقيت المقرر لهذا الإصدار؛
- (ب) أن يضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع على النسخة النهائية من المستندات التي تشكل التقرير السنوي؛
- (ج) أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها للمراجع عند توفرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع المراجع إكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار، وذلك عندما تكون المستندات المحددة في البند (أ) لن يتم إتاحتها كلها أو بعضها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة ٢٢١)

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

١٤. يجب أن يقرأ المراجع المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين ٢٣٠، ٢٤١)

- (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ مختارة أو بنود أخرى في المعلومات الأخرى (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؛ (راجع: الفقرات ٢٥٠-٢٩١)

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، في سياق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند المراجعة. (راجع: الفقرات ٣٠-٣٦١)

١٥. أثناء قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ١٤، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً لكل ما يشير إلى أن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري. (راجع: الفقرات ٢٤١، ٣٧١، ٣٨١)

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

١٦. 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: (راجع: الفقرات ٣٩١-٤٣١)

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو

(ج) يلزم تحديث فهم المراجع للمنشأة وبيئتها.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

١٧. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة:

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على المراجع تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر إلى المكلفين بالحوكمة، ومطالبهم بإجراء التصحيح.

١٨. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، ولم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، فيجب على المراجع اتخاذ تصرف مناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرة ٤٤١)

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالكيفية التي يخطط بها المراجع لمعالجة التحريف الجوهري في تقريره (انظر الفقرة ٢٢(هـ) (٢)؛ أو (راجع: الفقرة ٤٥١)

(ب) الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرتين ٤٦١، ٤٧١)

١٩. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيجب عليه:

(أ) تنفيذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف القائمة إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة ٤٨١)

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في ضوء الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، سعياً للفت انتباه المستخدمين المعدّ لهم تقرير المراجع، بشكلٍ مناسب، للتحريف الجوهري غير المصحح. (راجع: الفقرتين ٤٩١، ٥٠١)

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

٢٠. إذا خلص المراجع، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين ١٤ و ١٥، إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو إذا كان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكلٍ مناسب وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ٥١١)

التقرير

٢١. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، عندما يكون واقع الحال في تاريخ التقرير أن المراجع:

(أ) قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛ أو

(ب) قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة. (راجع: الفقرة ٥٢١)

٢٢. عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير المراجع قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة ٥٣أ)

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً لما يلي:

(١) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(٢) المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛

(ج) عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن المراجع لا يبدي (أو لن يُبدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها؛

(د) وصفاً لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقرير عنها، حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار؛

(هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إمّا:

(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.

٢٣. عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،^٣ فيجب عليه أن ينظر فيما يترتب على الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي من آثار في العبارة المطلوبة في الفقرة ٢٢(هـ). (راجع: الفقرات ٥٤أ-٥٨أ)

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢٤. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقرير المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) إلا إذا تضمن التقرير، كحد أدنى: (راجع: الفقرة ٥٩أ)

(أ) تحديداً للمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفاً لمسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛

(ج) عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل المراجع لهذا الغرض.

التوثيق

٢٥. عند تناول متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)،^٤ المنطبقة على هذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المراجع عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

^٣ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للمراجعة كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

^٤ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

- ١أ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة محتوى التقرير السنوي للمنشآت في دولة معينة، والاسم الذي يجب أن يُشار به إليه؛ ومع ذلك، فإن المحتوى والاسم قد يختلفان داخل الدولة الواحدة ومن دولة لأخرى.
- ٢أ يُعد التقرير السنوي عادةً على أساس سنوي. ومع ذلك، فعندما تكون القوائم المالية محل المراجعة مُعدّة لفترة أقل من سنة أو أكثر منها، فيمكن أيضاً إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية.
- ٣أ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويُشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تُعد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في صورة مستنديين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:
- تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة).
 - بيان رئيس مجلس الإدارة.
 - بيان حوكمة الشركة.
 - تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.
- ٤أ قد يُتاح التقرير السنوي للمستخدمين في شكل مطبوع أو إلكترونياً، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد يستوفي مستند ما (أو مجموعة من المستندات) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن طريقة إتاحتها للمستخدمين.
- ٥أ يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثم لا تُعدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:
- تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية.
 - تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.
 - تقارير الاستدامة.
 - تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
 - تقارير المسؤولية عن المنتج.
 - تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.
 - تقارير حقوق الإنسان.

تحريف المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

٦أ عندما يتم الإفصاح عن أمر معين في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى قد تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية لسلامة فهم ذلك الأمر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي تستخدمه الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.

٧أ يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية في إطار قابل للتطبيق على المعلومات الأخرى، وإذا كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطاراً مرجعياً للمراجع عند إصدار الأحكام عن الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. إلا أنه في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقها على المعلومات الأخرى. وفي مثل هذه الظروف، توفر الخصائص الآتية للمراجع إطاراً مرجعياً في تحديد ما إذا كان تحريف المعلومات الأخرى يُعدّ جوهرياً:

- أن يتم النظر للأهمية النسبية في سياق الاحتياجات المشتركة من المعلومات للمستخدمين كمجموعة واحدة. ومن المتوقع أن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي القوائم المالية، وعلى هذا النحو يمكن توقع أن المستخدمين سيقروؤون المعلومات الأخرى لتوفير سياق للقوائم المالية.
- أن تأخذ الأحكام بشأن الأهمية النسبية في الحسبان الظروف الخاصة بالتحريف، مع مراعاة ما إذا كان المستخدمون سيتأثرون بالتحريف غير المصحح. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
- أن تشتمل الأحكام بشأن الأهمية النسبية على كل من الاعتبارات النوعية والكمية. وبناءً عليه، قد تأخذ مثل تلك الأحكام في الحسبان طبيعة أو حجم البنود التي تتناولها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

٨أ يحتوي الملحق الأول على أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى.

٩أ في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة، ولكن يسمح بوضعها خارج القوائم المالية.^٥ ولأن مثل هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تشكل جزءاً من القوائم المالية. وبالتالي، لا تمثل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.

١٠أ لا تمثل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) معلومات أخرى حسب التعريف الوارد في هذا المعيار.

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

١١أ يكون تحديد المستند الذي يمثل التقرير السنوي أو المستندات التي يتشكل منها ذلك التقرير، واضحاً غالباً استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة. وفي العديد من الحالات، ربما تكون الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قد أصدرت وفقاً لما جرت عليه العادة حزمة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو ربما تكون قد آلت على نفسها القيام بذلك. إلا أنه في بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي المستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي. وفي مثل هذه الحالات، يُعد توقيت المستندات والغرض منها (والمستهدفين باستخدامها) من الأمور التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع للمستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي.

١٢أ عندما تتم ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى الأنظمة أو اللوائح (مثلما قد يحدث عندما توجد في دولة معينة أكثر من لغة رسمية)، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة (على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة مدرجة في أكثر من دولة)، فقد تكون هناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان أحد "التقارير السنوية"، أو أكثر من تقرير منها، تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد توفر الأنظمة أو اللوائح المحلية المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.

١٣أ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن إعداد التقرير السنوي. ويمكن أن يتصل المراجع بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة بشأن ما يلي:

^٥ على سبيل المثال، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات" بأن يتم إدراج إفصاحات معينة تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية في القوائم المالية، أو بتضمين هذه الإفصاحات عن طريق وضع إحالات مرجعية في القوائم المالية إلى بعض القوائم الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية وفي نفس الوقت.

• توقعات المراجع فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك أية مجموعة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع، بحيث يستطيع المراجع إنجاز الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل تاريخ تقريره، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، ففي أقرب وقت ممكن عملياً، وعلى أية حال يجب أن يكون ذلك قبل إصدار المنشأة لتلك المعلومات.

• الآثار المحتملة المترتبة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

١٤أ قد تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة ١٣أ مناسبة بشكل خاص، على سبيل المثال:

• عند تنفيذ ارتباط مراجعة لأول مرة.

• عندما يكون هناك تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

• عندما يكون من المتوقع أن يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

١٥أ عندما يتعين أن يقوم المكلفون بالحوكمة باعتماد المعلومات الأخرى قبل إصدارها من المنشأة، فإن النسخة النهائية من مثل هذه المعلومات الأخرى هي تلك التي تم اعتمادها من المكلفين بالحوكمة للإصدار.

١٦أ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مستند واحد يتم إصداره، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو ممارسات التقرير الخاصة بالمنشأة، بعد فترة وجيزة من فترة التقرير المالي للمنشأة بحيث يكون متاحاً للمراجع قبل تاريخ تقرير المراجع. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار مثل هذا المستند حتى وقت لاحق، أو قد يتم إصداره في وقت تختاره المنشأة. وقد تكون هناك أيضاً ظروف يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مجموعة من المستندات، يخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات تقرير مختلفة من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.

١٧أ في تاريخ تقرير المراجع، قد تكون هناك ظروف تأخذ عندها المنشأة في الحسبان إعداد مستند قد يكون جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري لأصحاب المصالح) ولكن لا يكون باستطاعة الإدارة أن تؤكد للمراجع غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند. وإذا كان المراجع غير قادر على التأكد من غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند، فإن المستند لا يعد معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

١٨أ يمكن الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع من القيام بأي تعديلات يتبين أنه من الضروري إجراؤها على القوائم المالية، أو على تقرير المراجع، أو على المعلومات الأخرى قبل صدورها. وقد يشير خطاب ارتباط المراجعة^٦ إلى اتفاق مع الإدارة على أن تتيح المعلومات الأخرى للمراجع في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع.

١٩أ عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرة من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي سينفذ عليها المراجع الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل المراجع أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكل مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكل مناسب.

٢٠أ لا يوجد ما يمنع المراجع من تأريخ أو إصدار تقريره في حالة عدم حصوله على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.

٢١أ عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، لا يُطالب المراجع بتحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين ٦ و ٧ من معيار المراجعة (٥٦٠).^٧

٢٢أ يضع معيار المراجعة (٥٨٠)^٨ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن استخدام الإفادات المكتوبة. ويتمثل الهدف من الإفادة المكتوبة، التي تتطلب الفقرة ١٣(ج) الحصول عليها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لن تكون متاحة إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، في دعم قدرة المراجع على

^٦ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٢٤أ

^٧ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

^٨ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه من المفيد طلب الحصول على إفادات مكتوبة أخرى تفيد، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت المراجع بجميع المستندات المتوقع أن تصدرها والتي قد تتشكل منها المعلومات الأخرى؛
- أن القوائم المالية وأي معلومات أخرى حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره تُعد متسقة مع بعضها، وأن المعلومات الأخرى لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية؛
- أن الإدارة تعترم إعداد وإصدار المعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره، والتوقيت المتوقع لذلك الإصدار.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرة ١٤، ١٥)

٢٣أ يُعد المراجع مطالباً بموجب معيار المراجعة (٢٠٠)^٩ بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني. ويتضمن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، على سبيل المثال، إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه للمعلومات التي قد تكون غير متسقة مع:

(أ) القوائم المالية؛ أو

(ب) المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

٢٤أ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بتحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم،^{١٠} والتحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.^{١١} وفي سياق هذا المعيار، فإن العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أعضاء فريق الارتباط المناسبين لمعالجة متطلبات الفقرتين ١٤ و ١٥، تشمل ما يلي:

- الخبرة النسبية لأعضاء فريق الارتباط.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط الذي سيتم تكليفهم بالمهام لديهم المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.
- درجة الحكم التي ينطوي عليها تناول متطلبات الفقرتين ١٤ و ١٥. فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأعضاء الأقل خبرة في فريق الارتباط بتنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تقويم اتساق المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كان من الضروري في حالة مراجعة المجموعة توجيه استفسارات لمراجع أحد المكونات عند معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك المكون.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

٢٥أ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود الأخرى:

- جداول أو خرائط أو رسوم بيانية تحتوي على معلومات مستخلصة من القوائم المالية.
- إفصاحاً يوفر تفصيلاً أكبر عن رصيد أو حساب يظهر في القوائم المالية، مثل "الإيراد لسنة ٢٠×١ يشمل XXX مليون من المنتج X، و ٧٧٧ مليون من المنتج Y".
- توضيحات للنتائج المالية، مثل "مجموع مصروفات البحث والتطوير كان XXX في عام ٢٠×١".

^٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٩ و ٣٠

^{١١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠ (أ)

- ٢٦١ عند تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، 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 الواردة في القوائم المالية.
- ٢٧١ يُعد اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي سيتم المقارنة بينها مسألة حكم مهني. ومن بين العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:
- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يتم عرضه فيه، والتي قد تؤثر على الأهمية التي قد يولمها المستخدمون لهذا المبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
 - في حالة القياس الكمي، الحجم النسبي للمبلغ بالمقارنة مع الحسابات أو البنود التي يتعلق بها الواردة في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى.
 - حساسية المبلغ أو البند الآخر المعين الوارد في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، المدفوعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.
- ٢٨١ يُعدّ تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي تتناول المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ (أ) مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباطاً تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:
- مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تكون هي نفس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
 - مقارنة الكلمات المستخدمة والأخذ في الحسبان أهمية الاختلافات في الصيغة المستخدمة، وما إذا كانت تلك الاختلافات تعني ضمناً معاني مختلفة، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تُعطي نفس معنى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
 - الحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ في المعلومات الأخرى والمبلغ في القوائم المالية والقيام بما يلي:
 - مقارنة البنود الواردة في المطابقة مع القوائم المالية والمعلومات الأخرى؛
 - التحقق مما إذا كانت العمليات الحسابية داخل المطابقة دقيقة حسابياً.
- ٢٩١ يتضمن تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، تقويم طريقة عرضها مقارنةً بالقوائم المالية، عندما يكون ذلك ملائماً بالنظر لطبيعة المعلومات الأخرى.
- النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٤ (ب))
- ٣٠١ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود لها علاقة بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (بخلاف تلك الواردة في الفقرة ١٤ (أ)). وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود:
- إفصاحاً عن الوحدات المنتجة، أو جدولاً يخص ذلك الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
 - إفادة بأن "الشركة استحدثت المنتج X والمنتج Y خلال العام".
 - ملخصاً لمواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثل "مركز العمليات الرئيسي للمنشأة يقع في الدولة X، وتوجد أيضاً عمليات في الدولتين Y و Z".
- ٣١١ تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة فهم المراجع للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^{١٢} ويحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الفهم المطلوب من المراجع، والذي يتناول أموراً مثل التوصل إلى فهم لما يلي:
- (أ) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيته وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛
- (ب) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة؛

^{١٢} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرات ٢٧-١٩

(ج) المقاييس ذات الصلة المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة.

٣٢أ قد تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي لها طابع مستقبلي. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٣٣أ عند النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، قد يركز المراجع على تلك الأمور الواردة في المعلومات الأخرى والتي على قدرٍ كافٍ من الأهمية بحيث إن أي تحريف في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بتلك الأمور قد يكون جوهرياً.

٣٤أ فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، فإن تذكر المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة قد يكون كافياً لتمكين المراجع من النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وكلما زادت خبرة المراجع ودرايته بالجوانب الرئيسية للمراجعة، زادت احتمالية أن يكون تذكر المراجع للأمور ذات الصلة كافياً. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قادراً على النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، دون الحاجة لاتخاذ مزيد من التصرفات، في ضوء تذكر المراجع للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو نتائج الإجراءات التي تم القيام بها أثناء المراجعة، مثل قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

٣٥أ قد يحدد المراجع أن الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات المعنيين، هو أمر مناسب كأساس لنظر المراجع فيما إذا كان يوجد عدم اتساق جوهري. فعلى سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى التوقف المخطط لخط إنتاج رئيسي، فإن المراجع على الرغم من علمه بهذا التوقف، قد يقوم بتوجيه استفسارات إلى أعضاء فريق الارتباط المعنيين الذين نفذوا إجراءات المراجعة في هذا المجال لدعم نظر المراجع فيما إذا كان الوصف غير متسق بشكلٍ جوهري مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.
- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل مهمة لدعوى قضائية تم تناولها أثناء المراجعة، ولكن لم يستطع المراجع تذكرها على نحو كافٍ، فقد يكون من الضروري الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة الذي يحتوي على ملخص لهذه التفاصيل.

٣٦أ يُعد رجوع المراجع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة ومدى ذلك الرجوع، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات المعنيين، مسألة حكم مهني. ومع ذلك، فقد لا يكون من الضروري للمراجع الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات المعنيين، عن أي أمر وارد في المعلومات الأخرى.

الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة ١٥)

٣٧أ قد تتضمن المعلومات الأخرى مناقشة للأمور غير المتعلقة بالقوائم المالية، وقد تمتد أيضاً إلى ما هو أبعد من المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الأخرى قوائم عن انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من المنشأة.

٣٨أ إن الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تدل على أنه يوجد، فيما يبدو، تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة يساعد المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات أخرى يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية أو تحجبها بحيث تكون تلك المعلومات الأخرى مضللة.^{١٣} ويحتمل أن يؤدي الانتباه الدائم للإشارات الأخرى تدل فيما يبدو على وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى إلى تعرف المراجع على أمور، مثل:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضو فريق الارتباط الذي يقرأ تلك المعلومات الأخرى، فضلاً عن المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، التي تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛ أو

^{١٣} الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، الفقرة ٢/١١

- عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى الذي يدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكل جوهري.
- الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكل جوهري (راجع: الفقرة ١٦)
- ٣٩أ قد تتضمن مناقشة المراجع مع الإدارة حول عدم الاتساق الجوهري (أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكل جوهري) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس إفاداتها في المعلومات الأخرى. واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، قد يقتنع المراجع بأن المعلومات الأخرى غير محرفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة إلى وجود أسباب معقولة وكافية للاختلافات الوجيهة في الاجتهاد.
- ٤٠أ وفي المقابل، قد توفر المناقشة مع الإدارة المزيد من المعلومات التي تدعم استنتاج المراجع بشأن وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى.
- ٤١أ قد تكون مخالفة المراجع للإدارة في الأمور الاجتهادية أصعب من مخالفته لها في الأمور التي تمثل حقائق بشكل أكبر. ومع ذلك، فقد تكون هناك ظروف يخلُص فيها المراجع إلى أن المعلومات الأخرى تحتوي على إفادات لا تتسق مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وقد تثير هذه الظروف شكوكاً حول المعلومات الأخرى أو القوائم المالية أو المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.
- ٤٢أ نظراً لاتساع نطاق التحريفات الجوهريّة المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ومدى الإجراءات الأخرى التي قد ينفذها المراجع لاستنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى هما من الأمور التي تعود إلى الحكم المهني للمراجع بحسب الظروف القائمة.
- ٤٣أ عندما يوجد أمر ما غير متعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، فإن المراجع قد لا يكون قادراً على إجراء تقييم كامل لردود الإدارة على استفساراته. ومع ذلك، واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، أو بعد التغييرات التي تجريها الإدارة على المعلومات الأخرى، قد يقتنع المراجع بأن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكل جوهري. وعندما لا يكون المراجع قادراً على استنتاج أن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود، أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكل جوهري، فإنه قد يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل (على سبيل المثال، أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو مستشار قانوني). وفي حالات معينة، وبعد الأخذ في الحسبان الردود المتحصل عليها من التشاور مع الإدارة، قد لا يكون المراجع قادراً على استنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أم لا. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المراجع عندئذ واحد أو أكثر مما يلي:
- استشارة المستشار القانوني للمراجع؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، على سبيل المثال ما إذا كان سيتم وصف الظروف عندما يوجد قيد مفروض من الإدارة؛ أو
- الانسحاب من المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٨)

- ٤٤أ تُعد التصرفات التي يتخذها المراجع في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، مسألة حكم مهني للمراجع. وقد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمكلفون بالحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك المراجع في وجود نية للتضليل. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير مهنية أخرى إبلاغ الأمر لسلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معينة.

الآثار المترتبة في التقرير (راجع: الفقرة ١٨(أ))

- ٤٥أ في حالات نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكل عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

٤٦أ قد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الجوهرى في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات التي تم الحصول عليها منهم أثناء المراجعة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

٤٧أ قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً في القطاع العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يصدر المراجع تقريراً إلى السلطة المعنية يذكر فيه تفاصيل الأمر، أو قد يتخذ تصرفات أخرى مناسبة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهرى في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٩)

٤٨أ إذا خُص المراجع إلى وجود تحريف جوهرى في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، وقد تم تصحيح ذلك التحريف الجوهرى، فإن إجراءات المراجع اللازمة في ظل الظروف القائمة تتضمن تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه (وفقاً للفقرة ١٧ (أ)) وقد تتضمن مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، إذا كانت قد صدرت سابقاً، لإبلاغهم بالتعديل.

٤٩أ في حالة عدم موافقة المكلفين بالحوكمة على إعادة النظر في المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ التصرف المناسب سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهرى غير المصحح، يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن حقوقه والتزاماته القانونية.

٥٠أ عندما يظل التحريف الجوهرى للمعلومات الأخرى دون تصحيح، فإن التصرفات المناسبة التي قد يتخذها المراجع سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهرى غير المصحح، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح بذلك، تتضمن على سبيل المثال:

- تقديم تقرير جديد أو معدل للإدارة، بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة ٢٢، ومطالبة الإدارة بتقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع. وعند القيام بذلك، قد يحتاج المراجع إلى النظر في التأثير، إن وجد، على تاريخ تقرير المراجع الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير المراجعة أو في ضوء الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وقد يقوم المراجع أيضاً بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم التقرير الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛ أو
- لفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع إلى التحريف الجوهرى في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، عن طريق تناول الأمر في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين)؛ أو
- إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بالتحريف الجوهرى غير المصحح؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في استمرار الارتباط (انظر أيضاً الفقرة ٤٦أ).

الاستجابة عند وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة ٢٠)

٥١أ عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة لها آثار مرتتبة تلحق ما يلي:

- فهم المراجع للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، مما قد يشير إلى ضرورة إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.^{١٤}
- مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.^{١٥}

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٦ و ٣٧

^{١٥} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

- مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.^{١٦}

عملية التقرير (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

٥٢أ مراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحدد في تقريره المعلومات الأخرى التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، من أجل توفير المزيد من الشفافية بشأن المعلومات الأخرى الخاضعة لمسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار. وقد يرى المراجع أنه من المناسب القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على أن تؤكد للمراجع أن هذه المعلومات الأخرى ستصدر بعد تاريخ تقريره.

عبارات توضيحية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

٥٣أ يتضمن الملحق الثاني أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" في تقرير المراجع.

الآثار المترتبة في عملية التقرير عندما يكون رأي المراجع في القوائم المالية متحفظاً أو معارضاً (راجع: الفقرة ٢٣)

٥٤أ قد لا يكون لرأي المراجع المتحفظ أو المعارض في القوائم المالية تأثير على العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) إذا كان الأمر المتعلق به تعديل رأي المراجع لم يتم تضمينه أو تناوله بطريقة أخرى في المعلومات الأخرى، ولم يكن للأمر تأثير على أي جزء من المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للرأي المتحفظ في القوائم المالية بسبب عدم الإفصاح عن أجور أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أي آثار مترتبة في عملية التقرير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار مترتبة في عملية التقرير كما هو موضح في الفقرات ٥٥أ-٥٨أ.

الرأي المتحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

٥٥أ في الحالات التي يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى أيضاً مُحَرِّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الرأي المتحفظ بسبب قيد على النطاق

٥٦أ عندما يكون هناك قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية، فإن المراجع لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن هذا الأمر. وفي هذه الظروف، قد يكون المراجع غير قادر على استنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن المراجع قد يحتاج إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة في المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به رأي المراجع المتحفظ في القوائم المالية حسبما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك يتعين على المراجع التقرير عن أي تحريفات جوهرية أخرى غير مصححة يتم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

الرأي المعارض

٥٧أ إن إبداء رأي معارض في القوائم المالية فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الرأي المعارض لا يبرر عدم التقرير في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢(هـ) (٢) عن التحريفات الجوهرية التي اكتشفها المراجع في المعلومات الأخرى. وعندما يتم إبداء رأي معارض في القوائم المالية، فقد يحتاج المراجع إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى مُحَرِّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الامتناع عن إبداء رأي

٥٨أ عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يؤدي إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وتبعاً لذلك، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) ألا

^{١٦} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرتان ١٠ و ١٤

يتضمن تقرير المراجع في تلك الظروف قسماً يتناول متطلبات التقرير التي بموجب هذا المعيار.

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢٤)

٥٩١ يوضح معيار المراجعة (٢٠٠)١٧ أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال، فقد يلتزم المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة في تقريره تختلف عن تلك الموضحة في هذا المعيار. ويعزز الاتساق في تقرير المراجع، عندما تكون عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، المصادقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. وعندما تكون الاختلافات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية لإعداد التقرير وبين هذا المعيار متعلقة فقط بالتنسيق والصيغة في تقرير المراجع، وعندما يتضمن تقرير المراجع كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٢٤، يمكن أن يشير تقرير المراجع عندئذ إلى المعايير الدولية للمراجعة. وبناءً عليه، يُعد المراجع في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المراجع محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية.

١٧ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٦٠ أ

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ١٤، ٨١)

أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة.

المبالغ

- بنود تلخص النتائج المالية الرئيسية، مثل صافي الدخل وربحية كل سهم وتوزيعات الأرباح وإيرادات المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصروفات التشغيلية.
- بيانات تشغيلية مُختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مناطق التشغيل الرئيسية، أو المبيعات حسب القطاعات الجغرافية أو خطوط الإنتاج.
- بنود خاصة، مثل عمليات استبعاد الأصول، ومخصصات الدعاوى القضائية، والهبوط في قيمة الأصول، والتعديلات الزكوية والضريبية، ومخصصات الحفاظ على البيئة، ومصروفات إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات عن السيولة والموارد الرأسمالية، مثل النقد ومعادلات النقد، والأوراق المالية القابلة للتداول، وتوزيعات الأرباح؛ والديون والإيجار الرأسمالي، والتزامات حقوق الأقلية.
- النفقات الرأسمالية حسب كل قطاع أو قسم.
- المبالغ التي تنطوي عليها ترتيبات خارج قائمة المركز المالي، والتأثيرات المالية ذات الصلة.
- المبالغ التي تنطوي عليها الضمانات والالتزامات التعاقدية، والمطالبات القانونية أو البيئية، والالتزامات المحتملة الأخرى.
- المقاييس أو المعدلات المالية مثل هامش الربح، والعائد على متوسط رأس المال المستخدم، والعائد على متوسط حقوق المساهمين، ومعدل السيولة، ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. وبعض هذه المبالغ قد يكون قابلاً للمطابقة مع القوائم المالية بشكل مباشر.

البنود الأخرى

- تفسيرات للتقديرات المحاسبية المهمة والافتراضات المتعلقة بها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ووصف المعاملات معهم.
- الإعلان عن سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة السلع، ومخاطر تبادل العملات الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة، على سبيل المثال من خلال استخدام العقود الآجلة، وعقود مبادلة معدلات الفائدة، أو غيرها من الأدوات المالية.
- توضيحات لطبيعة الترتيبات خارج قائمة المركز المالي.
- توضيحات للضمانات، والتعويضات، والالتزامات التعاقدية، وحالات الالتزام البيئي أو بموجب الدعاوى القضائية، والالتزامات المحتملة الأخرى، بما في ذلك تقييمات الإدارة النوعية للمخاطر المتعلقة بالمنشأة.
- توضيحات للتغيرات في المتطلبات النظامية أو التنظيمية، كفرض لوائح ضريبية أو بيئية جديدة، التي أثرت بشكل جوهري على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير جوهري على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- تقييمات الإدارة النوعية لتأثيرات معايير التقرير المالي الجديدة التي دخلت حيز النفاذ خلال هذه الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- التوضيحات العامة لبيئة الأعمال والآفاق المستقبلية.
- نظرة عامة على الاستراتيجية.

- توضيحات لاتجاهات الأسعار السوقية للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين الأقاليم الجغرافية.
- تفسيرات لعوامل معينة تؤثر على القدرة الربحية للمنشأة في قطاعات محددة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ٢١، ٢٢، ٥٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلوصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٨} غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).^{١٩}
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).^{٢٠}
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢١}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

^{١٩} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{٢١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

[الأمر الرئيسة للمراجعة^{٢٢}]

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (١) (٧٠٠)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٢٣} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،^{٢٤} ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكل جوهري. وإذا خَلَّصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].^{٢٦}]

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{٢٢} قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{٢٣} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٤} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٢٥} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٢٦} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

^{٢٧} يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</u> لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية: • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠). • توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). • حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢٨}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

^{٢٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيها.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأيها فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٢٩} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى التقرير^{٣٠} (ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقريرنا عنها)، الذي حصلنا عليه قبل تاريخ تقرير المراجع، والتقرير^{٣١}، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد ذلك التاريخ.

ولا يغطي رأيها في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي، ولن نبدي، أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكل جوهري.

وإذا خُلصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير^{٣٢}، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و]وصف التصرفات المنطبقة في الدولة.[^{٣٣}

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٣٤}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].^{٣٣}

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٩} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٣٠} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٣١} قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

^{٣٢} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٣٣} يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معييار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</u> لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية: • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠). • توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر. • حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أولوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٣٤} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتتمثل المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها في تاريخ هذا التقرير في [المعلومات الواردة في التقرير^{٣٥}،^{٣٦} ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خُصصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٣٦}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٣٤} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٣٥} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٣٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.</u> لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية: • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠). • توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). • لم يحصل المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٣٧}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

^{٣٧} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٣٨} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X^{٣٩} ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]. ومن المتوقع أن يكون التقرير X متاحاً لنا بعد تاريخ هذا التقرير.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لن نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه عندما تصبح متاحة لنا، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري.

[وعند قراءتنا للتقرير X، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و]وصف التصرفات المنطبقة في الدولة].^{٤٠}

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٤١}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٣٨} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٣٩} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٤٠} قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

^{٤١} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

<u>المثال التوضيحي (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.</u> لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية: • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق). • تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام). • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠). • توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). • حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وخلص إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات. • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أولوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

المعلومات الأخرى] أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٤٢} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير^{٤٣}، ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكل جوهري.

وإذا خُصصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح أدناه، فقد خُصصنا إلى وجود تحريف جوهري من ذلك القبيل في المعلومات الأخرى.

[وصف التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى]

[الأمر الرئيسة للمراجعة^{٤٤}]

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١).]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٤٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].^{٤٦}]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٤٢} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٤٣} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٤٤} قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{٤٥} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٤٦} يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معييار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرياً، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٤٧} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير^{٤٨}، ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خُلصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المتحفظ أعلاه، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبالتالي، فلم نتمكن من استنتاج ما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري فيما يتعلق بهذا الأمر أم لا.

[الأمر الرئيسة للمراجعة^{٤٩}]

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٠}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

^{٤٧} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٤٨} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٤٩} قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{٥٠} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو الاسم].^{٥١}

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٥١} يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة للمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- القوائم المالية الموحدة محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. وبعد التحريف الجوهري منتشرة في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحيد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠١٠، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة.

وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من عناصر القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

الإدارة^{٥٢} هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،^{٥٣} ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها].

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خُصِّصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المعارض أعلاه، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد الشركة (ص) والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. وقد خُصِّصنا إلى أن المعلومات الأخرى مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس السبب فيما يتعلق بالمبالغ أو البنود الأخرى الواردة في التقرير X والتي تأثرت بعدم توحيد الشركة (ص).

[الأمور الرئيسة للمراجعة^{٥٤}]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

^{٥٢} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٥٣} يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

^{٥٤} قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{٥٥} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].^{٥٦}]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء^(*)]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٥٦} يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٨٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٠)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية

المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٣-١ نطاق هذا المعيار

٤ تاريخ السريان

٥ الهدف

٧-٦ التعريفات

المتطلبات

٨ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

١٠-٩ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

١٤-١١ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٤أ-١أ تعريف الإطار ذي الغرض الخاص

٨أ-٥أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

١٢أ-٩أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

٢١أ-١٣أ الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق معايير المراجعة في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥) اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.
٣. لا يغلب هذا المعيار على متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يهدف إلى تناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة في ظل ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بما يلي:
 - (أ) قبول الارتباط؛
 - (ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛
 - (ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
 - (أ) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدّة طبقاً لإطار ذي غرض خاص. (راجع: الفقرة ٤١)
 - (ب) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.^٢ (راجع: الفقرات ١١-٤١)
٧. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض الخاص". وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وتتضمن الإشارة إلى "القوائم المالية ذات الغرض الخاص" ما يتعلق بها من إفصاحات.

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.^٣ وعند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات ٥-٨)

^١ معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣ (أ).

^٣ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

(أ) الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله؛

(ب) المستخدمين المستهدفين؛

(ج) الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) ذات الصلة بالمراجعة^٤. وعند التخطيط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، وتنفيذ المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير المراجعة يتطلب إيلاء اعتبار خاص بحسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات ٩١-١٢١)

١٠. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها^٥. وفي حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأحكام أحد العقود، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأي تفسيرات مهمة وضعها الإدارة للعقد عند إعداد تلك القوائم المالية. ويكون التفسير مهماً عندما يكون تبني تفسير آخر معقول من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف جوهري في المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، يجب على المراجع تطبيق متطلبات معيار المراجعة (٧٠٠)^٦. (راجع: الفقرات ١٣١-١٩١)

وصف إطار التقرير المالي المنطبق

١٢. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ^٧. وفي حالة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأحكام عقد ما، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكلٍ كافٍ أي تفسيرات مهمة للعقد الذي أُعدت على أساسه القوائم المالية.

١٣. يتناول معيار المراجعة (٧٠٠) شكل تقرير المراجع ومحتواه، بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة. وفي حالة إعداد تقرير المراجع عن قوائم مالية ذات غرض خاص:

(أ) يجب أن يوضح تقرير المراجع أيضاً الغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو يشير إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

(ب) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية الاختيار من بين عدة أطر للتقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، فإن توضيح مسؤولية الإدارة^٨ عن القوائم المالية يجب أيضاً أن يُشار فيه إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

١٤. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباهه، تنبه مستخدمي تقرير المراجع إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. (راجع: الفقرتين ٢٠١، ٢١١)

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييفها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

^٤ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٨

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٩ (ب)

^٦ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

^٧ معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٥

^٨ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإطار ذي الغرض الخاص (راجع: الفقرة ٦)

١١. أمثلة للأطر ذات الغرض الخاص:

- أساس محاسبة زكوي وضريبي لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الزكوي والضريبي المنشأة؛ أو
- الأساس النقدي للمقبوضات والمصروفات للمحاسبة عن معلومات التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛ أو
- أحكام التقرير المالي التي تضعها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة؛ أو
- أحكام التقرير المالي لعقد معين، مثل عقد سند، أو اتفاقية قرض، أو منحة مشروع.

٢١. قد توجد ظروف يستند فيها الإطار ذو الغرض الخاص إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو موضوع بموجب نظام أو لائحة، ولكنه لا يلتزم بكل متطلبات ذلك الإطار. ومثال ذلك، وجود عقد يتطلب إعداد القوائم المالية وفقاً لمعظم، وليس جميع، معايير التقرير المالي للدولة X. وعندما يكون ذلك مقبولاً بحسب ظروف الارتباط، فمن غير المناسب لوصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في القوائم المالية ذات الغرض الخاص أن يفيد بالالتزام الكامل بإطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب النظام أو اللائحة. وفي مثال العقد السابق، يمكن أن يشير وصف إطار التقرير المالي المنطبق إلى أحكام التقرير المالي للعقد، بدلاً من الإشارة إلى معايير التقرير المالي للدولة X.

٣١. وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة ٢١، فإن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يكون إطار عرض عادل، حتى ولو كان إطار التقرير المالي الذي استند إليه يُعد إطار عرض عادل. وهذا لأن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يلتزم بجميع المتطلبات اللازمة لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية والمنصوص عليها في إطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب نظام أو لائحة.

٤١. قد تكون القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هي القوائم المالية الوحيدة التي تعدّها المنشأة. وفي مثل هذه الظروف، قد يتم استخدام تلك القوائم المالية من قِبَل مستخدمين آخرين بخلاف هؤلاء الذين يستهدفهم إطار التقرير المالي. وبالرغم من التوزيع واسع النطاق للقوائم المالية في تلك الظروف، تظل تلك القوائم المالية ذات غرض خاص لأغراض معايير المراجعة. وتهدف المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و ١٤ إلى تجنب سوء فهم الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.^٩

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

٥١. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات المالية أحد العوامل الرئيسية في تحديد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.

٦١. قد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير التقرير المالي الموضوع من جهة معترف بها أو مرخص لها بإصدار المعايير للقوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي تلك الحالة، يُفترض أن تكون تلك المعايير مقبولة لذلك الغرض إذا اتبعت تلك الجهة آلية مستقرة وشفافة تشتمل على التشاور ومراعاة وجهات نظر أصحاب المصالح المعنيين. وفي بعض الدول قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشأة من نوع معين. فعلى سبيل المثال، قد تضع سلطة تنظيمية أحكاماً للتقرير المالي للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص بواسطة هذه المنشأة.

^٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

٧١. حينما يضاف إلى معايير التقرير المالي المشار إليها في الفقرة ٦١ متطلبات نظامية أو تنظيمية، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب من المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي أوجه تعارض موجودة بين معايير التقرير المالي والمتطلبات الإضافية، ويفرض التصرفات التي سيتم اتخاذها من قبل المراجع في حال وجود مثل هذا التعارض.^{١٠}

٨٠. يمكن أن يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على أحكام عقد تتعلق بالتقرير المالي أو مصادر أخرى بخلاف تلك الموضحة في الفقرتين ٦١ و٧١. وفي تلك الحالة، فإن مدى قبول إطار التقرير المالي بحسب ظروف الارتباط يتحدد عن طريق النظر فيما إذا كان الإطار يُظهر السمات التي تتسم بها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة كما هو موضح في الملحق (٢) من معيار المراجعة (٢١٠). وفي حالة الإطار ذي الغرض الخاص، فإن الوزن النسبي في ارتباط معين لأهمية كل سمة من السمات التي تبديها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة يُعد مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، لأغراض تحديد القيمة لصافي أصول إحدى المنشآت في تاريخ بيعها، ربما يكون المورد والمشتري قد اتفقا على أن التقديرات الحذرة جداً لمخصصات المبالغ مستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها مناسبة لاحتياجاتهما، على الرغم من عدم حيادية تلك المعلومات المالية عند مقارنتها بالمعلومات المالية المُعدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٩)

٩٠. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.^{١١}

١٠٠. قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير المراجعة عند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص إيلاء اعتبار خاص من جانب المراجع. فعلى سبيل المثال، في معيار المراجعة (٣٢٠)، تستند الأحكام المتعلقة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.^{١٢} أمّا في حالة مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن تلك الأحكام تستند إلى النظر في المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

١١٠. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، مثل تلك المُعدة وفقاً لمتطلبات عقد ما، قد تتفق الإدارة مع المستخدمين المستهدفين على الحد الذي إذا لم تتخطاه التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة فإنه لن يتم تصحيحها أو تعديلها بأية صورة أخرى. ولا يُعفي وجود مثل هذا الحد المراجع من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) لأغراض التخطيط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، وتنفيذها.

١٢٠. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.^{١٣} ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.^{١٤} وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

^{١٠} معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

^{١١} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و ١٨ و ٢٢ و ٢٣

^{١٢} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٢

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

^{١٤} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٨

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

١٣أ. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قوائم مالية ذات غرض خاص. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦)).^{١٨}

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قوائم مالية ذات غرض خاص

١٤أ. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي سبيل القيام بذلك، يُعد المراجع مطالباً أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات الخاصة المتناولة في الفقرات ١٥أ-١٩أ أدناه.

الاستمرارية

١٥أ. قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المعدة على أساس الضريبة في دول معينة).^{١٩} وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة^{٢٠} فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع^{٢١} إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمر الرئيسة للمراجعة

١٦أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)^{٢٢} عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة. ولأغراض مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.^{٢٣}

المعلومات الأخرى

١٧أ. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على قوائم مالية ذات غرض خاص، أو التي تُرفق بها، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشاهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (٧٢٠). وفي حالة القوائم المالية المعدة باستخدام إطار ذي غرض خاص، فإن مصطلح "أصحاب مصالح مشاهين" يتضمن المستخدمين المحددين الذين يلي احتياجاتهم من المعلومات المالية تصميم الإطار ذي الغرض الخاص المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص.

^{١٥} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٦} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١٧} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{١٨} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^{١٩} معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤(ب) وأ ٤٩

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩(ب)(٤).

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٣} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

١٨٠. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً عند مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت المدرجة.^{٢٤} وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت غير المدرجة.

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام

١٩٠. قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة، في فقرة أمر آخر في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، إلى تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام أو إلى أمر أو أمور تم التقرير عنها فيها (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).^{٢٥} فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ١٤)

٢٠٠. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، ينبه المراجع مستخدمي تقريره عن طريق تضمين فقرة لفت انتباه توضح أن القوائم المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ولهذا فإنها قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٦) تضمين هذه الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه".^{٢٦}

تقييد التوزيع أو الاستخدام (راجع: الفقرة ١٤)

٢١٠. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ١٤، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المراجع أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، يمكن توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة ١٤ لتتضمن هذه الأمور الأخرى، مع تعديل عنوان الفقرة تبعاً لذلك. (انظر الأمثلة التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار).

^{٢٤} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٦ وأ ٦٢-٦٤

^{٢٥} معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرتان ١٠ و ١١

^{٢٦} انظر الفقرة ١٩ (أ) من معيار المراجعة (٧٠٦)

الملحق (*)

(راجع: الفقرتين ١٣ وأ ٢١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي وضعتها سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص). ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.
- لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية^(١).
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع واستخدامه.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي عن أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة والشركة (ع) ("العقد").

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(ب) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقديرنا مُعدّ فقط للشركة والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٧}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعزّم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة^(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي^{(***):}

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض

(ب) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقنون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد قمنا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

^{٢٧} خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسيّ هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.^{٢٨}

- 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 الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان/المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

^{٢٨} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي). لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية: • مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي. • إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام. • تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معياري المراجعة (٢١٠). • توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. • المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية. • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع. • المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر. • حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة). • يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم. • لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أولوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة التضامن (س) (شركة التضامن)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة لشركة التضامن عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [وصف نظام ضريبة الدخل المنطبق].

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن شركة التضامن وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييم التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٩}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للأساس المحاسبي الضريبي في الدولة (X)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعزّم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في شركة التضامن.^(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

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

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي^(**):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
 - التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية لشركة التضامن.^{٣٠}
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهرى، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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 مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

^{٢٩} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* يجب على المراجع أن يسيّ هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعييار المراجعة (٢٦٠)

** توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع. بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

^{٣٠} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي وضعتها سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام تقرير مالي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- تشير الفقرة "أمر آخر" إلى حقيقة أن المراجع قد أصدر أيضاً تقريراً عن القوائم المالية المعدة من الشركة (س) لنفس الفترة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أولوائ محلية.

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة.]

أمر آخر

لقد أعدت الشركة مجموعة منفصلة من القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**)، والتي على أساسها أصدرنا تقرير مراجع منفصل لمساهمي الشركة بتاريخ ٣١ مارس ٢٠١٢.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٣١}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)^{٣٢}، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.^(***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، 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 للمعايير الدولية

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

٣١ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٣٢ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)، وهي المسؤولة عن ...".

*** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة 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 للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي (*):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف 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 مضلّة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.^{٣٣}
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا 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.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (**)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

^{٣٣} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

** ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٨٠٥):

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٥)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة

وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

(يسري هذا المعيار على أعمال المراجعة المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٣-١	نطاق هذا المعيار
٤	تاريخ السريان
٥	الهدف
٦	التعريفات
	المتطلبات

٩-٧	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط
١٠	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها
١٧-١١	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٤أ-١أ	نطاق هذا المعيار
٩أ-٥أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط
١٥أ-١٠أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها
٢٨أ-١٦أ	الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

الملحق الأول: أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة، وعن عنصر محدد في قائمة مالية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تُطَبَّقُ المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية، ويتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما تُطَبَّقُ على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية. وقد يتم إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقاً لإطار ذي غرض عام أو غرض خاص. وفي حالة الإعداد وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فإن معيار المراجعة (٨٠٠)^١ ينطبق أيضاً على المراجعة. (راجع: الفقرة ١١-٤١)
٢. لا ينطبق هذا المعيار على الظروف التي ينفذ فيها مراجعو المكونات إجراءات المراجعة على المعلومات المالية للمكونات لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعة (انظر معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)).^٢
٣. لا يغلب هذا المعيار على متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يستهدف منه أن يتناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة بحسب ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة، مرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية في تاريخ معين، يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة هذه المعلومات المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة التي تُعد ذات صلة بما يلي:
 - (أ) قبول الارتباط؛
 - (ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛
 - (ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

التعريفات

٦. لأغراض هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:
 - (أ) "عنصر في قائمة مالية" أو "عنصر" تعني "عنصراً أو حساباً أو بنداً في قائمة مالية"؛
 - (ب) "المعايير الدولية للتقرير المالي" تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة^(**)؛
 - (ج) قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة. وتشتمل الإفصاحات ذات الصلة عادةً على معلومات توضيحية أو أخرى وصفية ذات صلة بالقائمة المالية أو بالعنصر. (راجع: الفقرة ٢١)

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير

^١ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

^٢ معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

** يقصد بمصطلح المعايير الدولية للتقرير المالي، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة

٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.^٣ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فإن هذا المتطلب ينطبق أيضاً بغض النظر عما إذا كان المراجع مُكلف أيضاً بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة. وإذا لم يكن المراجع مُكلفاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان من الممكن عملياً مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية وفقاً لمعايير لمراجعة. (راجع: الفقرتين ٥١، ٦١)

مدى قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.^٤ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب أن يتضمن هذا ما إذا كان تطبيق إطار التقرير المالي سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات كافية تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر. (راجع: الفقرة ٧١)

شكل الرأي

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن تتضمن شروط الاتفاق على ارتباط المراجعة الشكل المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.^٥ وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين ٨١، ٩١)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

١٠. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة قد تمت صياغتها في سياق مراجعة القوائم المالية؛ وأنها يتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما يتم تطبيقها على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى.^٦ وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، وتنفيذ هذه المراجعة، يجب على المراجع تكييف جميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات ١٠١-١٥١)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)،^٨ وعند الاقتضاء، معيار المراجعة (٨٠٠) بعد تكييفهما حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات ١٦١-٢٢١)

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

١٢. إذا التزم المراجع بتنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة، أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع ارتباط لمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إبداء رأي منفصل لكل ارتباط.

^٣ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجعات المستقلة والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٨

^٤ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(ا)

^٥ معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠(هـ)

^٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

^٧ توضح الفقرة ١٣(و) من معيار المراجعة (٢٠٠) أن مصطلح "القوائم المالية" يشير عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

^٨ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

١٣. قد يتم نشر القائمة المالية الواحدة التي تمت مراجعتها أو العنصر المحدد الذي تمت مراجعته في إحدى القوائم المالية مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للمنشأة. وإذا استنتج المراجع أن عرض القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية لا يميز هذه القائمة أو هذا العنصر عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح هذا الوضع. ومع مراعاة الفقرتين ١٥ و ١٦، يجب على المراجع أيضاً أن يميز بين الرأي في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية والرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية. ولا يجوز أن يصدر المراجع تقريره الذي يحتوي على رأيه في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية حتى يكون مقتنعاً بهذا التمييز.

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضْمَنَة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

١٤. إذا كان تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة يتضمن:

(أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥):^٩ أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٦):^{١٠} أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠):^{١١} أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١):^{١٢} أو

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠):^{١٣}

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عنهما. (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٧١)

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة

١٥. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) لا يسمح للمراجع بتضمين رأي غير معدل في نفس تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة تشكل جزءاً من تلك القوائم المالية أو عن عنصر محدد من تلك القوائم المالية.^{١٤} وهذا لأن مثل هذا الرأي غير المعدل سيتناقض مع الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل. (راجع: الفقرة ٢٨١)

١٦. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، ولكن في سياق إجراء مراجعة منفصلة لعنصر محدد في تلك القوائم المالية، رأي المراجع أنه من المناسب مع ذلك إبداء رأي غير معدل عن ذلك العنصر، فلا يجوز للمراجع أن يقوم بذلك إلا إذا:

(أ) لم توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من القيام بذلك؛

(ب) تم إبداء ذلك الرأي في تقرير للمراجع لا يتم نشره مع تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي؛

(ج) كان العنصر لا يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة.

١٧. لا يجوز للمراجع إبداء رأي غير معدل عن قائمة مالية واحدة من مجموعة كاملة من القوائم المالية إذا كان قد أبدى رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل. وينطبق هذا حتى وإن لم يتم نشر تقرير المراجع عن القائمة المالية الواحدة مع

^٩ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^{١١} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢

^{١٢} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

^{١٣} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٢(هـ) (٢)

^{١٤} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٥

تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي. وهذا لأن القائمة المالية الواحدة يفترض أنها تمثل جزءاً كبيراً من تلك القوائم المالية.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٦ (ج))

١٩. يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "المعلومات المالية التاريخية" بأنها معلومات تخص منشأة معينة، مُعبّر عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.^{١٥}

٢٠. يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "القوائم المالية" بأنها عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة 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.^{١٦} ووفقاً لما هو مذكور في الفقرة ٦ (ج)، فإن الإشارة إلى قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

٣١. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية،^{١٧} ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، مثل قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. ويقدم هذا المعيار دعماً في هذا الصدد. (يتضمن الملحق الأول أمثلة لهذه المعلومات المالية التاريخية الأخرى).

٤١. يُنفّذ أي ارتباط تأكيد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠).^{١٨}

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٧)

٥١. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.^{١٩}

٦١. إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به المراجع الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية

^{١٥} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (ز)

^{١٦} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

^{١٧} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

^{١٨} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

^{١٩} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و ١٨ و ٢٢ و ٢٣

لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة (٥٧٠) من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة جدول للمبالغ مستحقة التحصيل، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عملياً، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع الارتباط من الممكن أن يكون عملياً بدرجة أكبر.

مدى قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

٧.١. قد يتم إعداد قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق يستند إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). وإذا كانت الحال كذلك، فإن تحديد مدى قبول الإطار المنطبق قد يشمل النظر فيما إذا كان ذلك الإطار يتضمن جميع متطلبات الإطار الذي استند إليه والتي تتعلق بعرض قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية مع توفير ما يكفي من الإفصاحات.

شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)

٨.١. يعتمد شكل الرأي الذي سيبيده المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة.^{٢٠} ووفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠):^{٢١}

(أ) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يستخدم - ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك - إحدى العبارتين الآتيتين^(*):

(١) إن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛ أو

(٢) إن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛

(ب) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، فإن رأي المراجع ينص على أن القوائم المالية مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

٩.١. في حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يتناول إطار التقرير المالي المنطبق بشكل صريح عرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في القائمة المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما يستند إطار التقرير المالي المنطبق إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). ولهذا ينظر المراجع فيما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كان سيستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة":

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق قاصراً، بشكل صريح أو ضمني، على إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- ما إذا كانت القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سوف:

○ يلتزم بالكامل بكل متطلبات الإطار ذات الصلة بالقائمة المالية المعينة أو بالعنصر المعين، وعرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سيتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

○ يوفر إفصاحات تتجاوز تلك التي يتطلبها الإطار على وجه الخصوص، أو سيخرج - في ظروف استثنائية - عن أحد متطلبات الإطار، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق العرض العادل.

^{٢٠} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٨

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

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

ويُعد قرار المراجع بشأن الشكل المتوقع للرأي مسألة حكم مهني. وقد يتأثر ذلك بما إذا كان استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في رأي المراجع بشأن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تم إعدادها وفقاً لإطار عرض عادل يُعد مقبولاً بشكل عام في الدولة المعنية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ١٠)

١٠ أ. إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (٢٤٠) ٢٢ ومعيار المراجعة (٥٥٠) ٢٣ ومعيار المراجعة (٥٧٠) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطبق.

١١ أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. ٢٤ ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. ٢٥ وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القائمة المالية الواحدة أو إعداد العنصر قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

١٢ أ. وعلاوة على ذلك، فقد تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية؛ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة قائمة مالية واحدة ٢٦ أو عنصر محدد في قائمة مالية. فعلى سبيل المثال، الإفادات المكتوبة من الإدارة بشأن المجموعة الكاملة من القوائم المالية سيحل محلها الإفادات المكتوبة بشأن عرض القائمة المالية أو العنصر وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

١٣ أ. قد يكون للأمر المُضمَّن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية (انظر الفقرة ١٤). وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وتنفيذ المراجعة بالتزامن مع مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فقد يستطيع المراجع استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في إطار مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة عند مراجعة القائمة المالية أو العنصر. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع التخطيط لمراجعة القائمة المالية أو العنصر، وتنفيذ المراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي الذي سيتم إبدائه في القائمة المالية أو العنصر.

١٤ أ. تتداخل القوائم المالية الفردية التي تتكون منها أية مجموعة كاملة من القوائم المالية، وكذلك العديد من العناصر المحددة في تلك القوائم، بما في ذلك إفصاحاتها ذات الصلة. ولذلك، فإنه عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يستطيع المراجع النظر في القائمة المالية أو العنصر بمعزل عن القوائم أو العناصر الأخرى. وبالتالي، قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالبنود المتداخلة لتحقيق هدف المراجعة.

١٥ أ. بالإضافة لما سبق، فإن الأهمية النسبية المحددة لقائمة مالية واحدة أو لعنصر محدد في قائمة مالية قد تكون أقل من الأهمية النسبية للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة؛ وسوف يؤثر هذا في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم التحريفات غير المصححة.

٢٢ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

٢٣ معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

٢٤ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١١

٢٥ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرات ١٠ (ب) و١٣ وأ (النقطة الثالثة) وأ ٢ وأ ٨

٢٦ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

١٦أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع أن يقوم، عند تكوين رأيه، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.^{٢٧} وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فمن المهم أن توفر القائمة المالية أو العنصر، في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، إفصاحات كافية تمكّن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر.

١٧أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦)).

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

١٨أ. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية. وفي سبيل القيام بذلك، فإن المراجع مطالب أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات المتناولة في الفقرات ١٩-٢١أ أدناه.

الاستمرارية

١٩أ. وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة^{٢٨} فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع^{٢٩} إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمر الرئيسة للمراجعة

٢٠أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة.^{٣٠} وعند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد من قائمة مالية، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن هذه القوائم المالية أو هذه العناصر مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمر الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.^{٣١}

المعلومات الأخرى

٢١أ. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على، أو التي تُرفق بها، قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشاهدين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار

^{٢٧} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٣(هـ)

^{٢٨} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤(ب) وأ ٤٩

^{٢٩} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩(ب)(٤).

^{٣٠} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٠

^{٣١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١

المراجعة (٧٢٠). وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

٢٢أ. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً عند مراجعة القوائم المالية الواحدة للمنشآت المدرجة أو العناصر المحددة في القوائم المالية للمنشآت المدرجة.^{٣٢} وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضَيِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر في إحدى القوائم المالية للمنشآت غير المدرجة.

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية (راجع: الفقرة ١٤)

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضْمَنَة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر

٢٣أ. تتطلب الفقرة ١٤ من المراجع أن ينظر في انعكاسات بعض الأمور، إن وجدت، المُضْمَنَة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر. ويُمارَس الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان أمر مُضْمَن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية يُعد ذا صلة في سياق تنفيذ ارتباط بالتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية.

٢٤أ. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند النظر في تلك الانعكاسات:

- طبيعة الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، ومدى علاقتها بما هو مُضْمَن في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- مدى انتشار الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- طبيعة ومدى الاختلافات بين أطر التقرير المالي المنطبقة.
- مدى الاختلاف بين الفترة أو الفترات التي تغطيها المجموعة الكاملة من القوائم المالية مقارنة بفترة أو فترات أو تواريخ القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- الوقت المنقضي منذ تاريخ تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

٢٥أ. على سبيل المثال، في حالة وجود تحفظ في رأي المراجع فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، واشتمال القائمة المالية الواحدة على مبالغ مستحقة التحصيل، أو تعلق العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية بمبالغ مستحقة التحصيل، يُرجح عندئذ أن تكون هناك انعكاسات على المراجعة. ومن جهة أخرى، إذا كان التحفظ في رأي المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية متعلقاً بتصنيف دين طويل الأجل، تقل عندئذ احتمالية وجود انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة إذا كانت قائمة دخل، أو إذا كان العنصر المحدد في القائمة المالية متعلقاً بالمبالغ مستحقة التحصيل.

٢٦أ. قد يكون للأمور الرئيسة للمراجعة المبلغ عنها في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون المعلومات المُضْمَنَة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية، مفيدة عند تحديد المراجع للكيفية التي سيتعامل بها مع الأمر عندما يكون ذا صلة بمراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في القائمة المالية.

^{٣٢} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٦ و٤٧-٤٨

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية

٢٧أ. حتى عندما لا يكون لبعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، أو على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى الأمر أو الأمور في فقرة أمر آخر في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية (٧.٦).^{٣٣} فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن عنصر محدد في القائمة المالية إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٥)

٢٨أ. في تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لإحدى المنشآت، يُسمح بالامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، وذلك لأن الامتناع عن إبداء الرأي متعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط، وليس بالقوائم المالية ككل.^{٣٤}

^{٣٣} معيار المراجعة (٧.٦)، الفقرتان ١٠ و ١١

^{٣٤} معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ٨، ومعيار المراجعة (٧.٥)، الفقرة ١٦

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣١)

أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

- المبالغ مستحقة التحصيل، أو مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، أو المخزون، أو الالتزامات بشأن المنافع المستحقة وفقاً لخطة معاشات تقاعد خاصة، أو القيمة المسجلة لأصول غير ملموسة محددة، أو الالتزام المتعلق بالمطالبات "المتكبدة ولكن دون أن يتم الإبلاغ عنها" في محفظة تأمين، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالأصول المدارة خارجياً والدخل من خطة معاشات تقاعد خاصة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بصافي الأصول الملموسة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالنفقات المتعلقة بعقار مستأجر، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.
- جدول بالمشاركة في الأرباح أو مكافآت الموظفين، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.

الملحق الثاني(*)

(راجع: الفقرة ١٧١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أيما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.
- تم إعداد قائمة المركز المالي من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد قائمة المركز المالي في الدولة X.
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المركز المالي للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، والايضاحات المرفقة بالقائمة المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(ب) وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية^{٣٥}

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية في الدولة X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.^(**)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:^(***)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض

(ب) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية داخل [الدولة]، وقد وقينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية. ٣٥ خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

** يجب على المراجع أن يسي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.^{٣٦}

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.
 - التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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 للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

^{٣٦} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.
- لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وللإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي محدين إلى المعلومات المالية.^{٣٧}
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).
- الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية والإشراف على آلية التقرير المالي لإعداد هذه القائمة المالية.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أولوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) (الشركة) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ والإيضاحات المرفقة بهذه القائمة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح (X).

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب

^{٣٧} يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقائمة المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية^{٣٨}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X؛ ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولاً لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وهي المسؤولة كذلك عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ. وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، 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 لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي: (*)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية وتقييمها، سواء 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 للشركة.^{٣٩}
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القائمة المالية، أو علينا أن

^{٣٨} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

^{٣٩} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

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 مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
 - تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملّة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).
- أعدت إدارة المنشأة المعلومات المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.^{٤٠}
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤثر شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع المستقل

[إلى مساهمي الشركة (س) أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

لقد راجعنا جدول المبالغ مستحقة التحصيل للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول").

وفي رأينا، فإن المعلومات المالية في جدول الشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية].

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للجدول، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

^{٤٠} يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالجدول، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن الجدول قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن الجدول^{٤١}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد الجدول بطريقة خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد الجدول، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعترض الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة. (*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الجدول ككل يخلو من التحريف الجوهرية، 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 لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذا الجدول.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي: (**)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في الجدول وتقييمها، سواء 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 للشركة.^{٤٢}
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في الجدول، أو علينا أن نعدل 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.

^{٤١} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* يجب على المراجع أن يستي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

** توضيح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معينة، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

^{٤٢} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء (*)]

[عنوان/المراجع] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[/التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٨١٠): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨١٠)

الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة، المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار
٢	تاريخ السريان
٣	الأهداف
٤	التعريفات
	المتطلبات
٧-٥	قبول الارتباط
٨	طبيعة الإجراءات
١١-٩	شكل الرأي
١٣-١٢	توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة
١٥-١٤	المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة
٢١-١٦	تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة
٢٢	تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي
٢٤-٢٣	المقارنات
٢٥	المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة
٢٧-٢٦	اقتران اسم المراجع بأحد المستندات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٧أ-١أ	قبول الارتباط
٨أ	تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المراجعة
٩أ	شكل الرأي
١٠أ	توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة
١٦أ-١١أ	المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة
٢٣أ-١٧أ	تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة
٢٥أ-٢٤أ	المقارنات

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة أ٢٦

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات أ٢٧

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تمت مراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة بواسطة نفس المراجع.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة؛
- (ب) في حالة تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة:
 - (١) تكوين رأي عن القوائم المالية الملخصة استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛
 - (٢) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضاً أساس ذلك الرأي.

التعريفات

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

- (أ) الضوابط المطبقة: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.
- (ب) القوائم المالية المراجعة: قوائم مالية^١ قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتشتق منها القوائم المالية الملخصة.
- (ج) القوائم المالية الملخصة: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية^٢. وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.

المتطلبات

قبول الارتباط

٥. لا يجوز للمراجع قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار إلا عندما يكون المراجع قد تم تكليفه بإجراء مراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، للقوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها. (راجع: الفقرة ١١)
٦. يجب على المراجع قبل قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة: (راجع: الفقرة ٢٤)
 - (أ) تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة: (راجع: الفقرات ٣٠-٧١)
 - (ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:
 - (١) إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة؛

^١ يعرف معيار المراجعة (٢٠٠)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، في الفقرة ١٣ (و)، مصطلح "القوائم المالية".

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

(٢) جعل القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها (وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، تتمثل مسؤولية الإدارة في توضيح هذه الأنظمة أو اللوائح).

(٣) تضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة والإشارة إلى أن المراجع قد أعد تقريراً بشأنها.

(ج) الاتفاق مع الإدارة على شكل الرأي الذي سيتم إبداءه عن القوائم المالية الملخصة (انظر الفقرات ٩-١١).

٧. إذا خلص المراجع إلى أن الضوابط المطبقة غير مقبولة، أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة الموضحة في الفقرة ٦(ب)، فلا يجوز له قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المراجع أن يُصنِّح إشارة مناسبة لهذه الحقيقة في شروط الارتباط. ويجب أيضاً أن يحدد التأثير الذي قد يترتب على ارتباط مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

طبيعة الإجراءات

٨. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات الآتية، وأي إجراءات أخرى يراها ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية الملخصة:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها المُوجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة.

(ب) عندما لا تكون القوائم المالية الملخصة مرفقة بالقوائم المالية المُراجعة، تقويم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(١) الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو

(٢) الأنظمة أو اللوائح التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، والتي تضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة.

(ج) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) مقارنة القوائم المالية الملخصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(هـ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة مُعدّة وفقاً للضوابط المطبقة.

(و) القيام في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تحتوي على المعلومات الضرورية، ومُعدّة بمستوى تجميع مناسب، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

(ز) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة بدون صعوبة لا موجب لها لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، ما لم توجد أنظمة أو لوائح تنص على أنه لا حاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة، وتضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة ٨)

شكل الرأي

٩. عندما يخلص المراجع إلى أن المناسب هو إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فيجب أن يستخدم رأي المراجع، ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، إحدى العبارتين الآتيتين: (راجع: الفقرة ٩أ)

(أ) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة]؛ أو

(ب) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تُعد ملخصاً عادلاً للقوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة].

١٠. إذا فرض نظام أو لائحة صياغة الرأي في القوائم المالية الملخصة بألفاظ تختلف عن تلك الموضحة في الفقرة ٩، فيجب على المراجع:

(أ) تطبيق الإجراءات المبينة في الفقرة ٨ وأي إجراءات إضافية ضرورية لتمكين المراجع من إبداء الرأي المفروض؛

(ب) تقويم ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية الملخصة قد يسيئون فهم رأي المراجع في القوائم المالية الملخصة، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان ذكر تفسير إضافي في تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١. في الحالة الموضحة في الفقرة ١٠ (ب)، إذا استنتج المراجع أن ذكر تفسير إضافي في تقريره عن القوائم المالية الملخصة لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المنقذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة

١٢. قد يكون تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخاً بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينص تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة على أن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرة ١٠.)

١٣. قد يعلم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، ولكنه لم يكن على علم بها في السابق. وفي هذه الحالات، يجب على المراجع ألا يصدر تقريره عن القوائم المالية الملخصة حتى ينتهي من نظره في تلك الحقائق فيما يتعلق بالقوائم المالية المُراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٦٠).^٣

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة

١٤. يجب على المراجع قراءة المعلومات المُضمَّنة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات والقوائم المالية الملخصة.

١٥. إذا اكتشف المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة أو المعلومات الواردة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها تحتاج إلى تعديل. وإذا حدد المراجع أن تلك المعلومات تحتاج إلى تعديل، ورفضت الإدارة أن تعدل المعلومات حسب الحاجة، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرات ١١١-١٦١)

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

١٦. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة العناصر الآتية:^٤ (راجع: الفقرة ٢٣١)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراجع مستقل. (راجع: الفقرة ١٧١)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة ١٨١)

(ج) تحديد القوائم المالية الملخصة التي يعد المراجع تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مُدرجة في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة ١٩١)

(د) تحديد القوائم المالية المُراجعة.

(هـ) تعبير واضح عن الرأي، مع مراعاة الفقرة ٢٠ (انظر الفقرات ٩-١١).

^٣ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

^٤ تحتاج الفقرتان ١٩ و ٢٠، اللتان تتعاملان مع الظروف التي تم فيها تعديل تقرير المراجع عن القوائم المالية، إلى عناصر أخرى إضافة لتلك المدرجة في هذه الفقرة.

(و) بيان يشير إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد القوائم المالية المراجعة، وأن قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

(ز) البيان المطلوب بموجب الفقرة ١٢، عند الاقتضاء.

(ح) الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة، مع مراعاة الفقرتين ١٩ و ٢٠.

(ط) وصف لمسؤولية الإدارة^٥ عن القوائم المالية الملخصة، وتوضيح أن الإدارة^٦ هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة.

(ي) عبارة تفيد بأن المراجع هو المسؤول عن إبداء رأي، استناداً إلى الإجراءات التي نفذها وفقاً لهذا المعيار، عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المراجعة.

(ك) توقيع المراجع.

(ل) عنوان المراجع.

(م) تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة ٢٠ أ)

١٧. إذا لم يكن الطرف المخاطب بالقوائم المالية الملخصة هو نفس المخاطب بتقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة، فيجب على المراجع تقييم مدى مناسبة استخدام طرف مخاطب مختلف. (راجع: الفقرة ١٨ أ)

١٨. يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية الملخصة بتاريخ لا يسبق ما يلي: (راجع: الفقرة ٢٠ أ)

(أ) التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه، بما في ذلك الأدلة على أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عنها؛

(ب) تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرة ٢٣ أ)

١٩. عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة:

(أ) رأياً متحفظاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥):^٧ أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦):^٨ أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠):^٩ أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١):^{١٠} أو

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠):^{١١}

^٥ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^٦ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^٧ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^٩ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١١} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

وكان المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية الملخصة مُتسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة أو أنها تُعد ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

- (١) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يتضمن رأياً متحفظاً، أو فقرة لفت انتباهه، أو فقرة أمر آخر، أو قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية، أو إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع: الفقرة ٢١أ)
- (٢) وصفاً لما يلي: (راجع: الفقرة ٢٢أ)

- أ. أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ب. الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو قسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ج. التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المُضمَّنة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. (راجع: الفقرة ١٥أ)

٢٠. عندما يحتوي تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

- (أ) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يحتوي على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي؛
- (ب) وصفاً لأساس ذلك الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي؛
- (ج) النص على أنه نتيجةً للرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية المُراجعة فإنه من غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة ٢٣أ)

الرأي المعدل في القوائم المالية الملخصة

٢١. إذا كانت القوائم المالية الملخصة غير متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو إذا لم تكن ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، ولم توافق الإدارة على إجراء التغييرات الضرورية، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة ٢٣أ)

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي

٢٢. عندما يكون توزيع أو استخدام تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة مقيداً، أو عندما ينبّه تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة القراء إلى أن القوائم المالية المُراجعة مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فيجب على المراجع أن يُضَيِّن تقريره عن القوائم المالية الملخصة قييداً أو تنبيهاً مماثلاً.

المقارنات

٢٣. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، ولم تحتوي القوائم المالية الملخصة على ذلك، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان هذا الإغفال يُعد معقولاً في ظل ظروف الارتباط. ويجب على المراجع أن يحدد تأثير أي إغفال غير معقول على تقريره عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة ٢٤أ)

٢٤. في حالة احتواء القوائم المالية الملخصة على مقارنات قام بالتقرير عنها مراجع آخر، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أيضاً أن يحتوي على الأمور التي يتطلب معيار المراجعة (٧١٠) من المراجع أن يُضَيِّنها في تقريره عن القوائم المالية المُراجعة. ١٢ (راجع: الفقرة ٢٥أ)

١٢ معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة

٢٥. يجب على المراجع تقييم ما إذا كان أي من المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة مميزة بوضوح عن القوائم المالية الملخصة. وإذا توصل المراجع إلى أن عرض المنشأة للمعلومات التكميلية غير المراجعة لا يميزها بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير عرض المعلومات التكميلية غير المراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يوضح في تقريره عن القوائم المالية الملخصة أن تلك المعلومات لا يغطيها ذلك التقرير. (راجع: الفقرة ٢٦أ)

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات

٢٦. إذا علم المراجع أن المنشأة تخطط للنص على أن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة في مستند يحتوي على تلك القوائم، لكنها لا تخطط لتضمين تقرير المراجع ذي الصلة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تضمين تقريره في المستند. وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فيجب على المراجع تحديد التصرفات الأخرى المناسبة والقيام بها، بغية منع الإدارة من إقران اسمه بشكل غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في ذلك المستند. (راجع: الفقرة ٢٧أ)

٢٧. قد يتم تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية المنشأة، ولا يتم تكليفه بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة. وإذا علم المراجع في هذه الحالة أن المنشأة تخطط لإدراج عبارة في مستند تشير إلى المراجع وحقيقة أن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية المراجعة من قبل المراجع، فيجب على المراجع أن يكون مطمئناً إلى ما يلي:

(أ) أن الإشارة إلى المراجع ترد في سياق تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة؛

(ب) أن العبارة لا تعطي انطباعاً بأن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة.

وفي حالة عدم استيفاء الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير العبارة للوفاء بهما، أو عدم الإشارة إليه في المستند. وفي حالات أخرى، قد تكلف المنشأة المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وتقوم بتضمين تقرير المراجع ذي الصلة في المستند. وإذا لم تغير الإدارة العبارة، أو تحذف الإشارة إلى المراجع، أو تقم بتضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في المستند الذي يحتوي على هذه القوائم، فيجب على المراجع أن يخطر الإدارة بعدم موافقته على الإشارة إليه، وأن يحدد التصرفات الأخرى المناسبة ويقوم بتنفيذها، بغية منع الإدارة من الإشارة إليه بشكل غير مناسب. (راجع: الفقرة ٢٧أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ٥، ٦)

١١. تزود مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها المراجع بالمعرفة اللازمة للوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بالقوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار. ولن يوفر تطبيق هذا المعيار ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لتكوين الرأي في القوائم المالية الملخصة إذا لم يكن المراجع هو من قام أيضاً بمراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

٢١. يمكن إثبات موافقة الإدارة على الأمور المبينة في الفقرة ٦ من خلال قبولها الكتابي لشروط الارتباط.

الضوابط (راجع: الفقرة ٦(أ))

٣١. يتطلب إعداد القوائم المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي تحتاج أن تعكسها القوائم المالية الملخصة حتى تكون متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المراجعة، أو حتى تمثل ملخصاً عادلاً لها. ونظراً لأن القوائم المالية الملخصة تحتوي بطبيعتها على معلومات مُجمّعة وإفصاح محدود، فإنه يوجد خطر متزايد بأنها قد لا تحتوي على المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة. ويتزايد هذا الخطر عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.

٤١. تشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع لإمكانية قبول الضوابط المطبقة ما يلي:

- طبيعة المنشأة؛

- الغرض من القوائم المالية الملخصة؛
 - المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون؛
 - ما إذا كانت الضوابط المطبقة ستؤدي إلى قوائم مالية ملخصة غير مضللة في ظل الظروف القائمة.
- ٥أ. قد تكون ضوابط إعداد القوائم المالية الملخصة موضوعة من قبل جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير أو موضوعة بموجب نظام أو لائحة. وكما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، كما سبق شرحه في معيار المراجعة (٢١٠)،^{١٣} ففي العديد من مثل هذه الحالات، يمكن أن يفترض المراجع قبول تلك الضوابط.
- ٦أ. عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة، يمكن للإدارة وضع تلك الضوابط، على سبيل المثال، استناداً إلى الممارسات المتبعة في صناعة معينة. وتؤدي الضوابط المقبولة في ظل الظروف القائمة إلى قوائم مالية ملخصة تتصف بأنها:
- (أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها الموجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة؛
 - (ب) تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة، وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، فإنها تصف بوضوح تلك الأنظمة أو اللوائح؛
 - (ج) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة؛
 - (د) تتوافق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها؛
 - (هـ) تحتوي على المعلومات الضرورية، في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة، وتكون مُعدّة بمستوي مناسب من التجميع، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.
- ٧أ. يمكن أن يتحقق الإفصاح الكافي عن الطبيعة الموجزة للقوائم المالية الملخصة وتحديد القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٦(أ)، على سبيل المثال، عن طريق إضافة عنوان مثل "القوائم المالية الملخصة المُعدّة من القوائم المالية المُراجعة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١".
- تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ٨(ز))
- ٨أ. يتأثر تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها بعوامل مثل ما إذا كانت:
- القوائم المالية الملخصة تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو
 - القوائم المالية المُراجعة موجودة في سجل عام؛ أو
 - الإدارة قد وضعت آلية يستطيع من خلالها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون الوصول بسهولة إلى القوائم المالية المُراجعة.
- شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)
- ٩أ. إن الاستنتاج المستند إلى تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٨، والذي يفيد بأنه من المناسب إبداء رأي غير معدل عن القوائم المالية الملخصة يُمكن المراجع من إبداء رأي يحتوي على إحدى العبارتين الواردتين في الفقرة ٩. وقد يتأثر قرار المراجع بشأن تحديد العبارة التي سيتم استخدامها بالممارسة المتعارف عليها في الدولة المعنية.

^{١٣} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات ٣١ و ٨٠ و ٩٠

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

١٠أ. غالباً ما يتم تنفيذ الإجراءات الموضحة في الفقرة ٨ أثناء مراجعة القوائم المالية أو بعدها مباشرة. وعندما يعد المراجع تقريراً عن القوائم المالية الملخصة بعد إتمام مراجعة القوائم المالية، فإن المراجع لا يكون مطالباً بالحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن القوائم المالية المراجعة، أو إعداد تقرير عن تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة لأن القوائم المالية الملخصة تُعد مُشتقة من القوائم المالية المراجعة ولا تقوم بتحديثها.

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

١١أ. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عند إجراء مراجعة للقوائم المالية. وفي سياق معيار المراجعة (٧٢٠)، يُقصد بالمعلومات الأخرى معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويحتوي التقرير السنوي على القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، أو يكون مرفقاً بهما.

١٢أ. في المقابل، تتناول الفقرتان ١٤ و ١٥ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في مستند يحتوي أيضاً على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس الأمور التي تم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي (على سبيل المثال، عندما يتم تضمين القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها في تقرير سنوي ملخص)؛ أو
- أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

١٣أ. عند قراءة المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، قد يعلم المراجع أن تلك المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى اتخاذ تصرف مناسب. وتتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{١٤} من المراجع تجنب أن يقرن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي

١٤أ. عندما يتم تضمين معلومات في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وتتناول تلك المعلومات بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي، فإن العمل المنقذ على تلك المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) قد يكون كافياً لأغراض الفقرتين ١٤ و ١٥ من هذا المعيار.

١٥أ. عندما يكون هناك تحريف جوهري غير مُصحح في المعلومات الأخرى تم تحديده في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة، وكان ذلك التحريف الجوهري غير المصحح يتعلق بأمر تم تناوله في المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يوجد عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية الملخصة وتلك المعلومات أو قد تكون المعلومات مضللة.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

١٦أ. قد يكون معيار المراجعة (٧٢٠)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً للمراجع في تحديد التصرف المناسب للاستجابة لرفض الإدارة إجراء التعديلات الضرورية على المعلومات، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

^{١٤} الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة ٢/١١

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

العنوان (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

١٧أ. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، إلى تأكيد أن المراجع قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. ويميز هذا تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرتين ١٦ (ب)، ١٧)

١٨أ. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع مدى مناسبة المخاطب بالقوائم المالية الملخصة شروط الارتباط، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.

تحديد القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة ١٦ (ج))

١٩أ. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية الملخصة ستُضمّن في مستند يحتوي على معلومات بخلاف القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية الملخصة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القراء في تحديد القوائم المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٦ (م)، ١٨)

٢٠أ. يعتمد تحديد الشخص أو الأشخاص الذين لديهم سلطة معترف بها لاستنتاج أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها ولتحمل المسؤولية عنها على شروط الارتباط وطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

٢١أ. تتطلب الفقرة ١٩ (ط) من هذا المعيار أن يقوم المراجع بإدراج عبارة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة الإبلاغ عن واحد أو أكثر من الأمور الرئيسية للمراجعة الموضحة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). ومع ذلك، ليس مطلوباً من المراجع وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة.

٢٢أ. المقصود من العبارات والأوصاف والتوضيحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٩ هو لفت الانتباه إلى تلك الأمور، ولا يُستغنى بها عن قراءة تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة. وتهدف الأوصاف والتوضيحات المطلوبة إلى بيان طبيعة الأمر أو الأمور، وليس من الضروري تكرار النص المقابل في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة بكامله.

الأمثلة التوضيحية (راجع: الفقرات ١٦، ١٩-٢١)

٢٣أ. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين عن القوائم المالية الملخصة التي، بطرق مختلفة:

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة؛

(ب) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة أصدر بشأنها المراجع آراءً معدلة؛

(ج) تحتوي على آراء معدلة؛

(د) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛

(هـ) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة.

^{١٥} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٣

المقارنات (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

٢٤أ. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، فيفترض أن تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضاً على مقارنات. وقد يُنظر إلى المقارنات في القوائم المالية المُراجعة على أنها أرقام مقابلة أو أنها معلومات مالية مقارنة. ويوضح معيار المراجعة (٧١٠) كيف يؤثر هذا الفرق على تقرير المراجع عن القوائم المالية، بما في ذلك على وجه الخصوص، الإشارة إلى المراجعين الآخرين الذين قاموا بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.

٢٥أ. من بين الظروف التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان إغفال ذكر المقارنات يُعد معقولاً، طبيعة وهدف القوائم المالية الملخصة، والضوابط المطبقة، والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة ٢٥)

٢٦أ. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٠)^{١٦} على متطلبات وإرشادات تُطبّق عندما يتم عرض معلومات تكميلية غير مراجعة مع القوائم المالية المُراجعة وقد تكون مفيدة، بعد تكيفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٥.

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

٢٧أ. قد تتضمن التصرفات الأخرى المناسبة التي قد يتخذها المراجع عندما لا تتخذ الإدارة التصرف المطلوب إعلام المستخدمين المستهدفين والأطراف الأخرى المعروفة بالإشارة غير المناسبة للمراجع. ويعتمد التصرف الذي يتخذه المراجع على الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

^{١٦} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٥٣ و ٥٤

الملحق (*)

(راجع: الفقرة ٢٣أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة (**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي متحفّظ في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وخلص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة لمنشأة مدرجة.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة إبلاغاً عن أمور رئيسية أخرى للمراجعة.^{١٧}

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها. ولا تعكس القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المراجعة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن القوائم المالية المراجعة.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. ويتضمن ذلك التقرير أيضاً:

- قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح (٦) في القوائم المالية المراجعة. ويشير الإيضاح (٦) في القوائم المالية المراجعة إلى أن الشركة (أ) تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦) من القوائم المالية المراجعة إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح (٥) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسية الأخرى^{١٨} للمراجعة. [الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية].^{١٩}

^{١٧} كما هو موضح في الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠١)، فإن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسية للمراجعة ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠).

^{١٨} في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

^{١٩} قد يضمن المراجع شرحاً إضافياً عن الأمور الرئيسية للمراجعة التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

مسؤولية الإدارة^{٢٠} (*) عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

^{٢٠} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكل كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المراجعة، على الأساس المبين في الإيضاح X.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجع غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. [القوائم المالية المراجعة مُضمَّنة في التقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى ضمن مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ومناقشة وتحليل الإدارة والتحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى، مُضمَّنان أيضاً في التقرير السنوي الملخص لسنة ٢٠×١.] [يتم وصف التحريف الجوهري غير المصحح الذي يحتوي عليه المعلومات الأخرى]

مسؤولية الإدارة^{٢١} عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد

^{٢١} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (٣):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكل كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وقائمة الدخل الشامل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) (الشركة) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. وقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في تلك القوائم المالية في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠١٠.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة على الأساس المبين في الإيضاح X. ومع ذلك، تُعد القوائم المالية الملخصة مُحرفةً بقدر مماثل لتحريف القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠١٠. وكان أساس رأينا المتحفظ في المراجعة [أن الإدارة لم تُظهر المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين(**)]. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما الأقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وتنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

^{٢٢} وضع هذه الإشارة إلى الرأي المتحفظ في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة في فقرة الرأي عن القوائم المالية الملخصة يساعد المستخدمين في فهم أنه على الرغم من أن المراجع قد أبدى رأياً غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فإن القوائم المالية الملخصة تعكس البيانات المالية المراجعة التي تُعد مُحرفةً بشكل جوهري.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

مسؤولية الإدارة^{٢٣} عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبين في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متنسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعييار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

^{٢٣} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (٤):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح X. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

رفض إبداء رأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١.

ونتيجةً للرأي المعارض في القوائم المالية المُراجعة الذي تمت مناقشته في قسم "القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها" الوارد في تقريرنا، فإنه من غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة المرفقة.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُعني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠١٢، أبدينا رأياً معارضاً في القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. وكان أساس رأينا المعارض [يتم توضيح أساس رأي المراجعة المعارض].

مسؤولية الإدارة^{٢٤} عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية على الأساس المبيّن في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

^{٢٤} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (٥):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- خلّص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي المعارض

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة غير متسقة مع (أو لا تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

أساس الرأي المعارض

[يتم توضيح الأمر الذي تسبب في أن تكون القوائم المالية الملخصة غير متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو ليست ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المراجعة، وفقاً للضوابط المطبقة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢.

مسؤولية الإدارة^{٢٥} عن القوائم المالية المراجعة الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعييار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

^{٢٥} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند."

معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدَّث في عام ٢٠٢٤): الاستمرارية

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦ أو بعد ذلك التاريخ)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدَّث)، كما صدر عن المجلس الدولي أخذاً في الحسبان التعديلات العامة المذكورة في وثيقة الاعتماد والتعديلات الخاصة الآتية:

- إضافة حاشية توضيحية إلى الفقرة التطبيقية (أ٢٨)؛ وتحديدًا يرتبط بالنقطة التي تشير إلى "الارتباطات الأخرى التي يتم تنفيذها للمنشأة (على سبيل المثال، ارتباطات الإجراءات المتفق عليها)" تنص على أنه "لأغراض التطبيق في المملكة، يجب مراعاة متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد للتطبيق في المملكة فيما يتعلق بتقديم ارتباطات الخدمات الأخرى إلى عميل المراجعة".
- إضافة حاشية توضيحية متصلة بالعنوان الفرعي "لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية" الذي يظهر في الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجعة الملحقه إلى المعيار المُحدَّث تنص على أنه "لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك".

المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٢	أساس الاستمرارية في المحاسبة
٧-٣	المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة
٨	تاريخ السريان
٩	الأهداف
١٠	تعريف

المتطلبات

١٥-١١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٢٥-١٦	تقويم تقييم الإدارة
٢٨-٢٦	تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية
٢٩	المعلومات التي تصبح معروفة بعد تاريخ تقرير المراجع
٣١-٣٠	تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين الاستنتاج
٣٣-٣٢	كفاية الإفصاحات
٣٨-٣٤	الآثار المترتبة في تقرير المراجع
٤٠-٣٩	الإفادات المكتوبة
٤٢-٤١	الاتصال بالملكفين بالحوكمة
٤٣	التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة
٤٤	التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٢١-١١	نطاق هذا المعيار
٣١	أساس الاستمرارية في المحاسبة
٤١	المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة
٦١-٥١	تعريف
٣٢١-٧١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

٥٨١-٣٣١		تقويم تقييم الإدارة
٦٥١-٥٩١		تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية
٦٦١		المعلومات التي تصبح معروفة بعد تاريخ تقرير المراجع
٧٢١-٦٧١		تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين الاستنتاج
٧٧١-٧٣١		كفاية الإفصاحات
٩٦١-٧٨١		الآثار المترتبة في تقرير المراجع
٩٧١		الإفادات المكتوبة
١٠١١-٩٨١		الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
١٠٥١-١٠٢١		التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالاستمرارية		

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع. وبالرغم من انطباق هذا المعيار بغض النظر عن حجم المنشأة أو مدى تعقيدها، فإن ثمة اعتبارات معينة تنطبق عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة دون غيرها. (راجع: الفقرتين ١-٢١)

أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢. وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية يتم إعدادها على افتراض أن المنشأة منشأة مستمرة وأنها ستستمر في عملياتها التشغيلية في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع: الفقرة ٣١)

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

مسؤوليات الإدارة

٣. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتشتمل على معايير بشأن الأمور التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم تقديمها بخصوص الاستمرارية. وعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١ من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^١ وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة ٤١)
٤. قد لا يوجد في أطر التقرير المالي الأخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، فعندما يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة مبدأً أساسياً في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة ٢، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً يقضي بذلك.
٥. ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على الاجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:
 - تزداد درجة عدم التأكد التي ترتبط بنتيجة حدث أو ظرف معين، بشكل كبير، كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك السبب، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب تقييماً صريحاً من الإدارة، الحد الأدنى للفترة التي تكون الإدارة مطالبة خلالها بمراعاة جميع المعلومات المتاحة.
 - يؤثر حجم المنشأة ومدى تعقيدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية، على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
 - يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في وقت إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج لا تتسق مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت إجراءاتها.

^١ المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

مسؤوليات المراجع

٦. تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاج، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول 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.

٧. ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر فيما يخص الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبناءً عليه، فإنه لا يمكن النظر إلى خلو تقرير المراجع من الإشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

٨. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٦ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاج، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- (ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛
- (ج) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

تعريف

١٠. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

عدم التأكد الجوهري (فيما يتعلق بالاستمرارية) — عدم تأكد فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويُستخدم التعبير "قد تثير شكوكاً كبيرة" للإشارة إلى الحالات التي يبلغ فيها حجم الأثر المحتمل للأحداث أو الظروف المحددة، واحتمالية وقوعها، درجة قد تكون المنشأة عندها غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي ومواصلة عملياتها التشغيلية في المستقبل المنظور ما لم تخفف خطط الإدارة بشأن تصرفاتها المستقبلية من تأثيرات تلك الأحداث أو الظروف. (راجع: الفقرتين ٥١-٦١)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٢ يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر، بما فيها تلك التي تتطلبها الفقرة ١٢، للحصول على أدلة مراجعة توفر أساساً مناسباً لمعرفة ما إذا كان قد تم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول

^٢ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٦١ و ٥٧١

^٣ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرتان ١٣ و ١٤

قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويتم تحديد تلك الأحداث أو الظروف قبل النظر في أي عوامل مخففة تكون مشمولة في خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية. (راجع: الفقرات ٧١-١٥٨)

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٤ يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات ٩٠-١٥٨)

المنشأة وبيئتها

- (أ) نموذج أعمال المنشأة، وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات العلاقة، ذات الصلة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة ١٦٤)
- (ب) ظروف الصناعة، بما في ذلك البيئة التنافسية والتطورات التقنية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على تمويل المنشأة.
- (ج) المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة، بما في ذلك التنبؤات والتدفقات النقدية المستقبلية وآليات الإدارة لوضع الميزانيات. (راجع: الفقرة ١٧٤)

إطار التقرير المالي المنطبق

- (د) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالاستمرارية، والإفصاحات ذات العلاقة التي يتعين تضمينها في القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ١٨٨، ٢٠٨)
- (هـ) الأساس الذي تستند إليه الإدارة في عزمها على استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرتين ١٩٠-٢٠٨)

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

- (و) كيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.^٥ (راجع: الفقرتين ٢١١-٢٢١)
- (ز) آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة للتعرف على مخاطر الأعمال، وتقييمها ومواجهتها، فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- (ح) كيفية تحديد الإدارة للطريقة، والافتراضات المهمة والبيانات، الملائمة التي تناسب تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين ٢٣٢-٢٤١)
- (ط) كيفية تناول آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة للإفصاحات التي تتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة ٢٥٨).

الانتباه الدائم طوال المراجعة للمعلومات التي تتعلق بالأحداث أو الظروف

١٣. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال المراجعة للمعلومات التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٩١)

الأحداث أو الظروف التي لم تحددتها أو تفصح عنها الإدارة في السابق

١٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٦ يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

^٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

^٦ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها تشير إلى وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وهذه الأحداث أو الظروف لم تكن الإدارة قد حددتها أو أفصحت عنها في السابق للمراجع. (راجع: الفقرتين ٣٠١-٣١٤)

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^٧ وبناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بتقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة. (راجع: الفقرة ٣٢١)

تقويم تقييم الإدارة

١٦. إذا لم تكن الإدارة قد نفذت بعد تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المراجع مطالبتها بإجراء ذلك التقييم. وفي حال عدم استعداد الإدارة لإجراء هذا التقييم، يجب على المراجع النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٣١)

١٧. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم التقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بما في ذلك الاجتهادات المهمة التي استند إليها تقييم الإدارة. (راجع: الفقرات ٣٤١-٣٦١)

١٨. عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٧، يجب على المراجع القيام بذلك بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرة ٣٧١)

الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في تقييم الإدارة

١٩. يجب أن تشمل إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٧ على تقويم الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها. ويجب أن تتناول إجراءات المراجعة تلك: (راجع: الفقرات ٣٥١، ٣٨١، ٤٦١)

(أ) الطريقة التي استخدمتها الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرة ٣٩١)

(١) الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والتغييرات عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة، إن وجدت، تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرة ٤٠١)

(٢) العمليات الحسابية، إن وجدت، مطبقة وفقاً لتلك الطريقة ودقيقة حسابياً. (راجع: الفقرة ٤١١)

(ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي يستند إليها تقييم الإدارة: (راجع: الفقرة ٤٢١).

(١) مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والتغييرات عن الفترات السابقة، إن وجدت، مناسبة؛

(٢) متسقة مع بعضها ومع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة.

(ج) ما إذا كانت البيانات:

(١) ملائمة ويمكن الاعتماد عليها؛ (راجع: الفقرتين ٤٣١-٤٤١)

(٢) مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والتغييرات عن الفترات السابقة، إن وجدت، تُعد مناسبة. (راجع: الفقرة ٤٥١)

فترة ما بعد تقييم الإدارة

٢٠. 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. وإذا حددت الإدارة أو المراجع مثل هذه الأحداث أو الظروف، فيجب على المراجع مطالبة الإدارة بتقويم الأهمية المحتملة

^٧ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٧

لهذه الأحداث أو الظروف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات ٤٧١-٤٩١)

مطالبة الإدارة بمد فترة تقييمها

٢١. إذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية حسب تعريف ذلك التاريخ في معيار المراجعة (٥٦٠)،^٨ فإن المراجع يجب عليه مطالبة الإدارة بمد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات ٥٠١-٥٣١)

عدم استعداد الإدارة لمد فترة تقييمها

٢٢. إذا لم تكن الإدارة على استعداد لمد فترة تقييمها عند مطالبة المراجع لها بذلك، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ٥٤١-٥٦١)

٢٣. إذا كان من الضروري، حسب الحكم المبني للمراجع، وبعد إجراء النقاش الذي تتطلبه الفقرة ٢٢، أن تقوم الإدارة بمد فترة تقييمها وظلت الإدارة على عدم استعدادها للقيام بذلك، فإن المراجع يجب عليه تحديد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة ٥٧١)

المعلومات المستخدمة في تقييم الإدارة

٢٤. عند تقويم التقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع النظر فيما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها.

٢٥. إذا حدد المراجع أحداثاً أو ظروفًا قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وهذه الأحداث أو الظروف لم تكن الإدارة قد حددتها أو أفصحت عنها في السابق للمراجع، فيجب على المراجع:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة لفهم تأثيرات تلك الأحداث أو الظروف على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ومطالبة الإدارة بتقويم أهميتها المحتملة؛

(ب) تحديد ما إذا كان من الضروري مطالبة الإدارة بإعادة النظر في تقييمها الخاص باستمرارية المنشأة لمواجهة تأثير تلك الأحداث أو الظروف؛ (راجع: الفقرة ٥٨١)

(ج) في حال الاقتضاء، تصميم وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة لتقويم التقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً للفقرات ١٧-١٩.

تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية

٢٦. في حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرات ٥٩١-٦٢١)

(أ) نتيجة هذه الخطط من المرجح أن تكون كافية لتخفيف تأثيرات الأحداث أو الظروف المحددة؛

(ب) خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة؛

(ج) الإدارة لديها النية والقدرة على اتخاذ تصرفات معينة.

٢٧. إذا كانت خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية تشتمل على استخدام افتراضات أو بيانات مهمة، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٩ (ب)-(ج).

الدعم المالي من الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة

٢٨. إذا كانت خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية تشتمل على الحصول على دعم مالي من أطراف ثالثة أو أطراف ذات علاقة، بما في ذلك

^٨ معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٥ (ب)

المدير المالك للمنشأة، فيجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة بشأن نية وقدرة تلك الأطراف على تقديم أو الحفاظ على ذلك الدعم المالي الضروري. (راجع: الفقرات ٦٣١-٦٥١)

المعلومات التي تصبح معروفة بعد تاريخ تقرير المراجع

٢٩. إذا أصبح معروفاً لدى المراجع بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية معلومات إضافية تتعلق بتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات وفقاً لمعييار المراجعة (٥٦٠). (راجع: الفقرة ٦٦١)

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين الاستنتاج

٣٠. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاج، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع: (راجع: الفقرة ٦٧١)

(أ) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن كانت كل منها على حدة معقولة، تُعد 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. (راجع: الفقرات ٦٨١-٧١١)

(ب) النظر في جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تتسق أو تتعارض مع غيرها، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الأدلة تؤيد أو تتناقض فيما يبدو مع الإقرارات في القوائم المالية.

٣١. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه المهني، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة ٧٢١)

كفاية الإفصاحات

كفاية الإفصاحات عند عدم وجود حالة عدم تأكد جوهري

٣٢. 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 استنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تقدم إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك حسب الاقتضاء، عندما تمارس الإدارة اجتهادات مهمة أثناء توصلها إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم التأكد الجوهري. (راجع: الفقرات ٧٣١-٧٦١)

كفاية الإفصاحات عند وجود عدم تأكد جوهري

٣٣. إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكنه يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة ٧٧١)

(أ) تفصح بصورة كافية عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تفصح بصورة واضحة عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي 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 ومواصلة عملياتها التشغيلية في المستقبل المنظور.

وعند وجود عدم تأكد جوهري، فإنه من الضروري الإفصاح بصورة كافية عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لأجل تحقيق ما يلي:

(١) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو

(٢) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة - لا يوجد عدم تأكد جوهري

٣٤. إذا استنتج المراجع أنه من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة وأنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تضمين قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "الاستمرارية"، يشتمل على ما يلي: (راجع: الفقرتين ٧٨١-٧٩١)

(أ) النص على ما يلي: (راجع: الفقرتين ٨٠١-٨١١)

(١) في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأي المراجع بشأنها، أن المراجع قد استنتج أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

(٢) استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن المراجع لم يحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(٣) أن استنتاجات المراجع تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره وأنها ليست ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

(ب) فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وعند ممارسة الإدارة لاجتهادات مهمة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة: (راجع: الفقرات ٨٢١-٨٣١، ٨٩١)

(١) تضمين إشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات ٧٣١-٧٦١)

(٢) وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات ٨٤١-٨٨١)

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة - يوجد عدم تأكد جوهري

تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري

٣٥. في حال تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسمًا منفصلاً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" يشتمل على ما يلي: (راجع: الفقرات ٧٨١-٧٩١، ٩٠١-٩١١)

(أ) تضمين إشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرتين ٧٣١، ٧٧١)

(ب) فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة: (راجع: الفقرات ٨٤١-٨٨١)

(ج) النص على أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(د) النص على ما يلي:

(١) أن رأي المراجع لم يتم تعديله فيما يخص هذا الأمر؛

(٢) في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأي المراجع بشأنها، أن المراجع قد استنتج أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

(٣) أن استنتاجات المراجع تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره وأنها ليست ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

عدم تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري

٣٦. في حال عدم تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات ٧٨١-٧٩١، ٩٠١، ٩٢١)

- (أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)؛^٩
- (ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع على وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية لا تفصح بصورة كافية عن هذا الأمر؛
- (ج) تضمين قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" يشتمل على ما يلي:
- (١) لفت الانتباه إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) ضمن تقرير المراجع الذي ينص على وجود عدم تأكد جوهري لم يتم الإفصاح عنه بصورة كافية في القوائم المالية؛
- (٢) النص على ما يلي:
- أ. في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأي المراجع بشأنها، أن المراجع قد استنتج أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- ب. أن استنتاجات المراجع تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره وأنها ليست ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٣٧. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه لا يجوز له تضمين أقسام منفصلة بشأن الاستمرارية أو عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية في تقريره.^{١٠} (راجع: الفقرتين ٩٣١-٩٤١)
- عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة
٣٨. إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب الحكم المهني للمراجع فإن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في إعداد القوائم المالية: (راجع: الفقرتين ٩٥١-٩٦١)
- (أ) فيجب على المراجع إبداء رأي معارض؛
- (ب) ولا يجوز له تضمين أقسام منفصلة بشأن الاستمرارية أو عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية في تقريره ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الإفادات المكتوبة

٣٩. يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة تتناول ما يلي من الإدارة^{١١} والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال: (راجع: الفقرة ٩٧١)
- (أ) ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً في إعداد القوائم المالية؛
- (ب) ما إذا كانت الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في تقييم الإدارة للاستمرارية وأي إفصاحات ذات علاقة مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ج) أن تقييم الإدارة للاستمرارية يعكس جميع الأحداث أو الظروف المعروفة لدى الإدارة والتي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن جميع تلك الأحداث أو الظروف، إن وجدت، قد تم الإفصاح عنها للمراجع؛
- (د) أن الأمور ذات الصلة بالاستمرارية قد تم الإفصاح عنها بصورة كافية في القوائم المالية، بما في ذلك عند الاقتضاء، الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم التأكد الجوهري.

^٩ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٩

^{١١} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

٤٠. في حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة ٣٩ يجب أن تتناول أيضاً: (راجع: الفقرة ٩٧١)

(أ) خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية وما إذا كانت تلك الخطط تخفف من تأثيرات الأحداث أو الظروف المحددة؛

(ب) مدى جدوى هذه الخطط؛

(ج) ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٤١. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،^{١٢} فيجب على المراجع إبلاغهم في الوقت المناسب بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين ٩٨١-٩٩١)

٤٢. في حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرة ١٠٠١)

(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) نظرة عامة على إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأساس استنتاجات المراجع، بما في ذلك تقويم المراجع لخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية؛

(د) مدى كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات التي توضح الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة والعوامل المخففة في خطط الإدارة التي تُعد ذات أهمية في التغلب على التأثيرات السلبية للأحداث أو الظروف؛

(هـ) عند الاقتضاء، عدم استعداد الإدارة لإجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عند مطالبتها بذلك؛

(و) ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو تقرير المراجع. (راجع: الفقرة ١٠١١)

التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة

٤٣. يجب على المراجع، عند النظر في تضمين قسم منفصل بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" في تقريره أو إصدار رأي معدل بخصوص الأمور التي تتعلق بالاستمرارية، تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات ١٠٢١-١٠٥١)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات أو حقوقاً قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٤٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)،^{١٣} يجب على المراجع أن يُضَيِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها فيما يتعلق بما يلي:

(أ) استنتاجاته بشأن:

(١) مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

^{١٢} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

^{١٣} معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ و ٦١-٧١ والملحق

(٢) ما إذا كان يوجد، أو لا يوجد، عدم تأكد جوهري؛

(ب) تحديده بشأن مدى كفاية إفصاحات الإدارة في القوائم المالية فيما يتعلق بالاستمرارية.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١٤. بالإضافة إلى الأمور التي يتناولها هذا المعيار، يتناول معيار المراجعة (٧٠١)^{١٤} مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويقر ذلك المعيار أنه عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١) فإن ما يلي يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسة للمراجعة:^{١٥}

• حالات عدم التأكد الجوهري التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو

• الحالات التي تكون الإدارة قد مارست فيها اجتهادات مهمة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ومع ذلك، فإنه في مثل هذه الظروف، يتم تحديد الآثار المترتبة في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار.

٢١. فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، فإنه عندما يتوصل المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، إلى استنتاج بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري، وتكون الإدارة قد مارست اجتهادات مهمة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يفصح أسفل عنوان "الاستمرارية" في تقرير المراجع عن كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أساس الاستمرارية في المحاسبة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٢)

٣١. يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضاً بمنشآت القطاع العام. وعلى سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة.^{١٦} وقد تنشأ مخاطر الاستمرارية، على سبيل المثال لا الحصر، في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية، أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٣)

٤١. قد تختلف الظروف التي تقوم المنشأة فيها بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في المحاسبة. وعلى سبيل المثال، يوضح المعيار الدولي

^{١٤} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٥} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٥

^{١٦} المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرات ٣٨-٤١

للمحاسبة ١ أن تلك الظروف قد تتراوح بين حالة وجود تاريخ من العمليات المربحة للمنشأة وسهولة الوصول إلى الموارد المالية، إلى الحالات التي قد تحتاج المنشأة فيها إلى مراعاة مجموعة واسعة من العوامل فيما يتعلق بالربحية الحالية والمتوقعة والجدول الزمنية لسداد الديون والمصادر المحتملة للتمويل البديل قبل أن تتمكن من التوصل إلى قناعة بمناصفة أساس الاستمرارية.^{١٧}

تعريف (راجع: الفقرة ١٠)

٥١. قد يستخدم، أو لا يستخدم، إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً مصطلح "عدم التأكد الجوهري" عند وصف حالات عدم التأكد التي يتعين الإفصاح عنها في القوائم المالية فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعلى سبيل المثال، مصطلح "عدم التأكد الجوهري" مستخدم في المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعييار الدولي للمحاسبة في القطاع العام ١. وفي بعض أطر التقرير المالي الأخرى، يُستخدم مصطلح "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة. وتتطلب الفقرة ٣١ من المراجع استنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد جوهري بغض النظر عما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يُعزف حالة "عدم التأكد الجوهري"، أو كيفية تعريفه لها. وقد لا يعرف إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد لا يوضح، أيضاً عبارة "قد تثير شكوكاً كبيرة" أو قد يستخدم مصطلحات أو عبارات أخرى.

٦١. قد تشمل خطط التصرفات المستقبلية، على سبيل المثال، على تحقيق الإدارة للأصول في وقت أقرب مما كان مستهدفاً في البداية أو حصولها على مصادر سيولة بديلة أو إضافية لدعم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (انظر أيضاً الفقرات ٢٦-٢٨). وفي هذه الظروف، قد يكون توقيت الأحداث أو الظروف الناشئ عنها عدم التأكد عاملاً ذا صلة أيضاً. وعلى سبيل المثال، فإنه كلما كانت المدة الزمنية التي يجب على الإدارة التصرف خلالها أقصر، كان احتمال حالة عدم التأكد أكبر بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١١)

٧١. قد لا تثير بعض الأحداث أو الظروف شكوكاً كبيرة عند النظر إلى كل منها على حدة، ولكن عند النظر إليها مجتمعة مع أحداث أو ظروف أخرى فإنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أمثلة:	
فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف محددة يمكن أن تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وهذه الأمثلة ليست شاملة.	
مالية	
• وجود مركز صافي بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.	
• اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.	
• المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.	
• تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات التشغيلية أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات التشغيلية وفقاً لما تشير إليه القوائم المالية التاريخية أو المتوقعة.	
• المعدلات المالية الرئيسية السلبية.	
• الخسائر التشغيلية الجوهريّة أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.	
• التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.	

^{١٧} المعيار الدولي للمحاسبة ١، الفقرة ٢٦

- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
 - عدم الامتثال أو ضعف القدرة على الوفاء بمتطلبات سداد الديون أو غيرها من متطلبات شروط الديون أو شروط اتفاقيات القروض.
 - التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
 - العجز عن توفير تمويل إضافي بأدوات الدين أو حقوق الملكية للحفاظ على التنافسية، بما في ذلك لتمويل مشاريع البحث والتطوير الرئيسية والنفقات الرأسمالية وتطوير المنتجات الجديدة الحيوية وغيرها من الاستثمارات الضرورية.
 - التعرض لخطر السيولة نتيجة لعدم تطابق آجال استحقاق الأصول والالتزامات المالية.
- تشغيلية
- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات التشغيلية.
 - خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
 - التراجع الكبير في الطلب من جانب العملاء.
 - خسارة سوق كبيرة، أو عميل مهم، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
 - المشكلات العمالية.
 - النقص في الإمدادات المهمة.
 - ظهور منافس ناجح بشكل كبير.
- أخرى
- الانقطاع الكبير أو المستمر في الأعمال بسبب الهجمات السيبرانية (على سبيل المثال، رفض الوصول إلى المعلومات أو العجز عن تقديم الخدمة).
 - عدم الامتثال أو ضعف القدرة على الوفاء بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية أو متطلبات الإدراج في سوق المال.
 - الدعاوى القضائية المنظورة والالتزامات المحتملة الناشئة عن أمور مثل ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية أو الإجراءات التنظيمية ضد المنشأة التي قد تؤدي، في حال نجاحها، إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون لدى المنشأة القدرة على الوفاء بها.
 - التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة، بما في ذلك المسائل المتعلقة بالاستدامة.
 - الهبوط الكبير في سعر السهم.
 - التعرض الكبير لمخاطر الأسواق المتقلبة، مثل أسعار الصرف أو السلع (مثل أسعار النفط الخام) أو الأسهم أو معدلات الفائدة.
 - الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب أو الخسائر الناجمة عن انقطاع الأعمال عند حدوثها (على سبيل المثال، الزلازل).
 - التغيرات في البيئة مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو تفشي الأمراض المتوقعة أن تؤثر بشكل سلبي على المنشأة أو المخاطر المادية المتعلقة بتغير المناخ (مثل الفيضانات العارمة).

٨١. في ظروف معينة، قد يتعرف المراجع على عوامل لخطر الغش ناشئة عن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فيما يتصل بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش، وتقييمها، وفقاً لمعييار المراجعة (٢٤٠).^{١٨}

أمثلة:	
•	قد يخلق تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات التشغيلية، أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات التشغيلية، تهديدات بالإفلاس أو نزع الملكية أو الاستحواذ العدائى مما قد يشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش.
•	قد يهدد عدم الامتثال أو ضعف القدرة على الوفاء بمتطلبات شروط الديون القدرة على تجديد القروض وقد يشير ذلك إلى وجود دوافع أو ضغوط لتحسين أداء العمل أو التحريف المتعمد للقوائم المالية.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرتين ١١-١٢)

٩١. ينص معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ. وتشير المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار إلى، أو تتوسع في، متطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ذات الصلة بتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١٠١. تساعد إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها المراجع في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة. وعلى وجه الخصوص، عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، كتلك التي تتطلبها الفقرتان ١١-١٢، قد يتعرف المراجع على معلومات بشأن أحداث أو ظروف معينة قد تشير، عند النظر إلى كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتتيح هذه الإجراءات أيضاً عقد نقاشات في أقرب وقت مع الإدارة، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية وحل أية قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية عند تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

١١١. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{١٩} من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. وقد يساعد تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة غير منحازة المراجع في التعرف على المعلومات التي من المحتمل أن تكون مناقضة. وهذا قد يساعد المراجع في الحفاظ على نزعة الشك المهني عند تحديد ما إذا كانت الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة تنشأ عنها مخاطر لتحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية (انظر أيضاً الفقرات ٦٨أ-٧١أ).

١٢١. فيما يلي أمثلة لإجراءات تقييم المخاطر التي قد تكون ذات صلة:

أمثلة:	
المنشأة وبيئتها	
•	الاستفسار من موظفي التخطيط والتحليل المالى عن التنبؤات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرباح وغيرها من التنبؤات ذات الصلة لفهم تحليل الحساسية المتعلق بالأرباح المستقبلية المشمولة في تقييم الإدارة للاستمرارية.
•	الاستفسار من المستشار القانونى للمنشأة بشأن وجود القضايا والمطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.

^{١٨} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٢٤

^{١٩} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣

- فحص التنبؤات السابقة (الفحص بأثر رجعي) لمعرفة مدى فاعلية الآلية التي تتبعها الإدارة لتقييم الاستمرارية.
 - الفحص المادي لشروط سندات الدين غير المغطاة برهن واتفقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.
- إطار التقرير المالي المنطبق
- فحص الإفصاحات بشأن الاجتهادات والافتراضات المهمة التي وضعتها الإدارة بشأن المستقبل في أحدث قوائم مالية متاحة للمنشأة والتي قد تكون مؤشراً على الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
- الفحص المادي لمحاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.

١٣. قد يستخدم المراجع أيضاً الأدوات والأساليب الآلية عند تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة ١١.

- أمثلة:
- قد يستخدم المراجع الأدوات والأساليب الآلية عند:
- تنفيذ الإجراءات التحليلية لفهم الاتجاهات السائدة في النسب المالية الرئيسية (مثل المصادر الرئيسية لأرباح المنشأة وعلاقتها بتوليد النقد) أو التعرف على أوجه عدم الاتساق أو الأحداث غير المعتادة.
 - تطبيق النماذج التنبؤية لتقييم الوضع المالي للمنشأة أو فهم أثر الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (على سبيل المثال، نماذج التنبؤ بالإفلاس أو الإعسار).

التدرج (راجع: الفقرتين ١١-١٢)

١٤. قد تتباين طبيعة ومدى إجراءات المراجع لتقييم المخاطر بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها.

- أمثلة:
- المنشأة وبيئتها
- من المرجح أن تكون طبيعة ومدى إجراءات المراجع لتقييم المخاطر أكثر شمولية في المنشآت ذات الهياكل وأنشطة العمل المعقدة عند توصله إلى فهم للمقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة. وقد يوجد لدى هذه المنشآت أيضاً تدابير اقتراض معقدة مع المقرضين أو الموردين أو منشآت المجموعة. وفي المقابل، في المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً ذات أنشطة العمل البسيطة وخطوط العمل المعدودة والتي لا توجد لديها ترتيبات اقتراض معقدة، من المرجح أن تكون إجراءات المراجع لتقييم المخاطر أقل شمولية.
- إطار التقرير المالي المنطبق
- عندما تتأثر أنشطة عمل المنشأة بدرجة أقل بحالات عدم التأكد التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الإفصاحات المتعلقة بذلك في القوائم المالية للمنشأة قد تكون مباشرة ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق قد تكون أبسط في التطبيق. وفي هذه الظروف، من المرجح أن تكون إجراءات المراجع أقل شمولية عند التوصل إلى فهم للأساس الذي تستند إليه الإدارة في عزمها على استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة.
- نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
- قد تعتمد أيضاً طبيعة ومدى إجراءات المراجع لتقييم المخاطر على مدى انطباق أمور معينة في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً أعضاء مستقلون أو خارجيون يتولون

الإشراف على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإضافة إلى ذلك، قد يتم تنفيذ آلية المنشأة لتقييم المخاطر من خلال المشاركة المباشرة من المدير المالك.

١٥١.

قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة فيما يخص المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً:

- قد يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. وقد تكون المنشآت الأصغر قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، ولكنها قد تفتقر إلى الاحتياطات اللازمة لاستمرار العمليات التشغيلية.
- من الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الأصغر، خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى فقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبينتها (راجع: الفقرتين ١٢ (أ)، ١٢ (ج))

١٦١.

قد ينشأ عن نموذج أعمال المنشأة، وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات العلاقة أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تكون بعض مخاطر الأعمال مهمة لدرجة أنه يترتب عليها آثار على الاستنتاج المتعلق بمناخية استخدام المنشأة لأساس الاستمرارية في المحاسبة وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري.

أمثلة:

- تطورات الصناعة، مثل عدم القدرة على الوصول إلى الأفراد أو الخبرات المناسبة للتعامل مع التغيرات في الصناعة أو خسارة عملاء مهمين أو حصة سوقية كبيرة.
- المنتجات والخدمات الجديدة التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات المرتبطة بالمنتجات.
- التوسع في حجم العمل، مع عدم الدقة في تقدير حجم الطلب.
- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية أو الآثار أو القيود المالية على أنشطة العمل، بما فيها تلك التي تنشأ عن المسائل المتعلقة بالاستدامة.
- متطلبات التمويل الحالية والمرتقبة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بمؤشرات معينة للإيرادات محددة مسبقاً.
- الدوافع والضغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز الإدارة، مما يؤثر على مدى معقولية الافتراضات المستخدمة في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١٧١.

من المرجح أن تستخدم الإدارة المعلومات المتاحة بشأن المستقبل، وكذلك المعلومات التاريخية، من المصادر الداخلية والخارجية عند تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد يكشف التوصل إلى فهم للمقاييس المستخدمة، داخلياً أو خارجياً، عن نتائج أو اتجاهات سائدة غير متوقعة قد تكون مؤشراً على وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أمثلة:

- قد تشير مقاييس الأداء الداخلية إلى حدوث تدهور غير معتاد في حجم المبيعات بالمقارنة مع مبيعات المنشآت الأخرى في نفس الصناعة، وهو ما قد يكون مؤشراً على حدوث انخفاض كبير في الحصة السوقية أو خسارة العملاء.
- قد تشير المصادر الخارجية للمعلومات، مثل بيانات التسعير أو البيانات المقارنة عن المنافسين (بيانات المقارنات المعيارية) أو بيانات الاقتصاد الكلي، إلى عوامل تنافسية وصناعية واقتصادية وغيرها مما يُستخدم في توقعات المنشأة وتدفعاتها النقدية المستقبلية وآلياتها لوضع الميزانيات.

- قد يكشف تحليل الأداء المالي للمنشأة بواسطة الأطراف الخارجية، مثل المحللين أو وكالات التصنيف الائتماني أو المؤسسات الاستثمارية، عن أوجه عدم اتساق مع مقاييس أداء الإدارة.

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٢ (د)، ١٢ (هـ))

١٨٨. يوفر فهم متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع معلومات بشأن ضوابط الإثبات والقياس والعرض في إطار التقرير المالي المنطبق، وكيفية تطبيقها عند إعداد القوائم المالية بموجب أساس الاستمرارية في المحاسبة. وقد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً على متطلبات للإفصاح عن الاجتهادات والافتراضات المهمة التي تضعها الإدارة أثناء توصلها إلى الاستنتاج بشأن ما إذا كان يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية. وقد تشمل الأنظمة أو اللوائح أيضاً على متطلبات للإفصاح وغيرها من المتطلبات التفصيلية عند إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في المحاسبة.

١٩٩. قد يتباين التقييم الذي تنفذه الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، من حيث طبيعته ومداه وتوقيته ومعدل تكراره، من منشأة لأخرى. وفي بعض المنشآت، قد تنفذ الإدارة التقييمات المتعلقة بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بشكل أكثر تكراراً كجزء من المتابعة الدائمة، بينما في منشآت أخرى قد يتم تنفيذ هذا التقييم على أساس سنوي. وإذا لم يكن هذا التقييم قد تم تنفيذه بعد، فإن المراجع قد يتوصل إلى فهم لأساس العزم على استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة من خلال النقاش مع الإدارة والاستفسار منها عما إذا كان قد تم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٢ (د)، ١٢ (هـ))

٢٠٠. في بعض الدول، قد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق على إرشادات خاصة لمنشآت القطاع العام بشأن الاستمرارية، ذات صلة بتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعلى سبيل المثال، قد تقرر هذه الإرشادات بأهمية مراعاة الطبيعة المستمرة للبرامج الحكومية فيما يخص بعض منشآت القطاع العام والافتراض المسبق باستمرارية الخدمات العامة والتمويل الحكومي المرتبط بها لتنفيذ هذه البرامج.

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٢ (و)، ١٢ (ح)، ١٢ (ط))

٢١١. قد يكون التوصل إلى فهم للإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة ذا أهمية خاصة عندما يكون تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة:

- يتطلب اجتهداً مهماً من جانب الإدارة لتقييم ما إذا كان يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو

- ينطوي على تعقيدات في إجراءاته، على سبيل المثال، بسبب استخدام مصادر بيانات أو افتراضات متعددة ذات علاقات متداخلة معقدة فيما بينها.

٢٢١. قد يتأثر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بالإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة. وقد يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم مدى مناسبة الطريقة التي استخدمتها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم ما إذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة قد تم تنفيذه وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة ليقوموا في الوقت المناسب بتقييم كيفية تنفيذ الإدارة للتقييم المتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة.

- يشرفون على آلية الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٢٣١. من الجوانب التي قد تكون ذات صلة بفهم المراجع لكيفية تحديد الإدارة للطريقة، والافتراضات المهمة والبيانات، الملائمة:
- الأساس الذي استندت إليه الإدارة في اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات التي تم استخدامها في تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛
 - إذا كانت الإدارة قد أخذت بعين الاعتبار الطرق أو الافتراضات أو البيانات البديلة، بما في ذلك:
 - كيفية تحديد الإدارة أن الافتراضات ملائمة ومكتملة.
 - كيفية تحديد الإدارة مدى ملاءمة ودقة واكتمال البيانات المستخدمة في التقييم.
٢٤١. إذا كانت الإدارة قد غيرت طريققتها لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة عن الفترة السابقة، فإن الاعتبارات ذات الصلة قد تشمل ما إذا كانت الطريقة الجديدة أنسب، على سبيل المثال، أو هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغيرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها أسباب أخرى وجيهة. وإذا لم تكن الإدارة قد غيرت طريققتها لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الاعتبارات ذات الصلة قد تشمل ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطريقة، والافتراضات المهمة والبيانات، السابقة هو أمر مناسب في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.
٢٥١. قد تشمل الإفصاحات المتعلقة بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على معلومات يتم الحصول عليها من سجلات داعمة أخرى ومعلومات من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (على سبيل المثال، المعلومات الناتجة عن نظام إدارة المخاطر الخاص بالمنشأة بشأن استراتيجيات التحوط أو تحليل الحساسية المشتق من النماذج المالية التي توضح أن الإدارة قد أخذت بعين الاعتبار الافتراضات البديلة). وأثناء التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، قد ينظر المراجع في كيفية تحديد الإدارة مدى مناسبة تلك المعلومات المستخدمة في إعداد الإفصاحات التي تتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الانتباه الدائم طوال المراجعة للمعلومات التي تتعلق بالأحداث أو الظروف (راجع: الفقرة ١٣)

٢٦١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، فإن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها هو عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها، ويستمر ذلك طوال المراجعة. ولذلك، فإن قرار المراجع فيما إذا كان قد تم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة قد يتغير عند الحصول على معلومات جديدة.

مثال:

قد يتعرف المراجع على خطر تحريف جوهري مرتبط بإقرار التقييم لمقرض يقدم قروضاً متوسطة الأجل بضمانات عقارية بسبب هبوط في القيم السوقية للعقارات. وقد يكون للحدث نفسه، عند اقترانه بانكماش اقتصادي حاد، تبعات طويلة الأمد وأثر أكبر على تقييم خطر التحريف الجوهري مما قد يشير أيضاً إلى وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٢٧١. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع إعادة النظر في تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في حال حصوله على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على المخاطر أو تقييمها.^{٢١} وفي حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بالتعرف على المخاطر أو تقييمها، فإنه بجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في هذا المعيار، قد يلزم إعادة النظر في تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها.
٢٨١. قد يصبح المراجع على علم أيضاً بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة من:

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٤٨١

^{٢١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

- مصادر خارجية للمعلومات (على سبيل المثال، المعلومات المتاحة للعموم من الأطراف الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة، مثل المعلومات المتعلقة ببيع الأسهم على المكشوف، ومعلومات الصناعة أو الاقتصاد الكلي المستشرقة للمستقبل، مثل التنبؤات الاقتصادية أو التنبؤ بالأرباح).
- الارتباطات الأخرى التي يتم تنفيذها للمنشأة (على سبيل المثال، ارتباطات الإجراءات المتفق عليها).*
- نظر المراجع في المعلومات الأخرى وفقاً لمعييار المراجعة (٧٢٠).^{٢٢}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٣)

٢٩أ. في القطاع العام، قد تتحمل بعض المنشآت مسؤوليات أوسع فيما يتعلق بالتقارير العامة تتجاوز إعداد القوائم المالية مما قد يوفر للمراجع معلومات عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعلى سبيل المثال، قد يتعين على منشآت القطاع العام في دول معينة التقرير عن الاستدامة المالية طويلة الأمد لأوضاعها المالية، وقد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية تحددها الأنظمة أو اللوائح فيما يتعلق بهذه المعلومات. وفي هذه الحالات، قد يصبح المراجع على دراية بمخاوف تتعلق بالاستدامة المالية طويلة الأمد قد تكون مؤشراً على أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الأحداث أو الظروف التي لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة في السابق (راجع: الفقرة ١٤)

٣٠أ. إذا حدد المراجع أحداثاً أو ظروفًا قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وهذه الأحداث أو الظروف أخفقت الإدارة في تحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فإن هذا قد يشكل قصوراً في الرقابة الداخلية. ويتناول معيار المراجعة (٢٦٥) مسؤولية المراجع عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور التي تعرف عليها في الرقابة الداخلية أثناء مراجعة القوائم المالية.

٣١أ. عندما تكون الإدارة قد أخفقت عن عمد في أن تحدد أو تفصح للمراجع عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن هذا قد يثير شكوكاً كبيرة حول نزاهة الإدارة وصدقها، كالحالات التي يشتبه فيها المراجع في وجود نية للتضليل. ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.^{٢٤}

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٥)

٣٢أ. عندما يتعرف المراجع على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بتقييم الإدارة للاستمرارية، فإن معيار المراجعة (٢٦٥) يتطلب من المراجع أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة الداخلية تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، قصوراً مهماً. ومن الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند تحديد ما إذا كان يوجد قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقييم الإدارة للاستمرارية:

- عدم وجود آلية وضعها المنشأة للتعرف على الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتقييمها ومواجهتها.
- عدم فاعلية إشراف المكلفين بالحوكمة على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- الأدلة على أن الإدارة قد أخفقت في تحديد أو الإفصاح عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

* لأغراض التطبيق في المملكة، يجب مراعاة متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد للتطبيق في المملكة فيما يتعلق بتقدير ارتباطات الخدمات الأخرى إلى عميل المراجعة

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{٢٣} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

^{٢٤} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

تقويم تقييم الإدارة

مطالبة الإدارة بإجراء التقييم (راجع: الفقرة ١٦)

٣٣أ. عندما لا تكون الإدارة على استعداد لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى في الحالات التي لا يتضمن فيها إطار التقرير المالي مطلباً صريحاً للتقييم بذلك، فقد يعتبر المراجع عدم قيام الإدارة بهذا التقييم بمثابة قيد على أدلة المراجعة التي حصل عليها. ووفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإنه عند انتشار التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يمتنع المراجع عن إبداء الرأي.

تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقييم المراجع (راجع: الفقرة ١٧)

٣٤أ. يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً أساسياً من تقويم المراجع لما يلي:

- ما إذا كان من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٣٥أ. ليس من مسؤولية المراجع تصحيح أي نقص في تحليل الإدارة. ومع ذلك، فإنه في بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم شمولية التحليل الذي تنفذه الإدارة لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، عندما تكون للمنشأة عمليات تشغيلية مربحة ولا توجد مخاوف بشأن السيولة، ولا تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد حددت أحداثاً أو ظروفًا قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الطريقة والافتراضات والبيانات التي تستخدمها الإدارة لإجراء تقييمها قد تكون أقل شمولية. ومع ذلك، ففي الحالات التي لا تكون الإدارة، بحسب الحكم المهني للمراجع، قد نفذت تقييماً مناسباً بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها، فإن هذا قد يكون مؤشراً على وجود قصور في الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٧)

٣٦أ. فيما يخص منشآت معينة من منشآت القطاع العام التي تستطيع الاعتماد على الدعم الحكومي، قد لا يعتمد تقييم الإدارة للاستمرارية بشكل دائم على اختبارات الملاءة أو السيولة وقد توجد عوامل أخرى أكثر صلة عندما يقوم المراجع بتقويم التقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعلى سبيل المثال، قد يكون التحقق من غياب التغيير في سياسة الحكومة خلال فترة التقييم أكثر صلة عند تحديد ما إذا كان من المرجح ضمان استمرار التمويل لتمكين المنشأة من تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي ومواصلة عملياتها التشغيلية في المستقبل المنظور.

الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة ١٨)

٣٧أ. قد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. ومع ذلك، لا يتعين على المراجع تنفيذ بحث شامل لتحديد جميع المصادر الممكنة للمعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

أمثلة:

قد تشمل المعلومات المناقضة ما يلي:

- قد تكشف نتائج الإجراءات التي ينفذها المراجع لتقويم الافتراضات التي استخدمتها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية عن أوجه عدم اتساق مع الافتراضات المستخدمة لأغراض أخرى، مثل التنبؤات المستخدمة لتقويم إمكانية استرداد أصول الضريبة المؤجلة أو الهبوط في قيمة الأصول.
- قد تشير المعلومات التاريخية التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية بشأن الحالة الائتمانية إلى وجود ضوابط مالية يمر بها عملاء مهمون لم تراعى الإدارة عند تقييم إمكانية استرداد أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل.

- قد تشير نتيجة التحليل الذي تم تنفيذه لأرصدة الحسابات الأخرى إلى حدوث تدهور في الأداء المالي (على سبيل المثال، ارتفاع في تقادم المخزون، أو تأخير في الدفع من جانب العملاء، أو تغييرات في قاعدة العملاء، أو زيادة في الاقتراض، أو تأخير في الدفع إلى الدائنين) لم توليه الإدارة الاعتبار الكافي أثناء تقييم الاستمرارية.
- وقد تشمل المعلومات المؤيدة ما يلي:
- المعلومات المتاحة للعموم من المصادر الخارجية، مثل توقعات المحللين أو بيانات الصناعة التي تتسق مع التنبؤات والافتراضات التي استخدمتها الإدارة في تقييمها للاستمرارية.

الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٩)

٣٨. تدعم الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي تستخدمها الإدارة في تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة الاجتهادات التي مارسها الإدارة بشأن مدى مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري.

الطريقة (راجع: الفقرة ١٩ (أ))

٣٩. تشير "الطريقة" إلى المنهج الذي تتبعه الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تستند الطريقة إلى استخدام معلومات نوعية أو كمية، وهي تنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات، مع مراعاة مجموعة العلاقات فيما بينها.

أمثلة:

- عندما تكون أنشطة عمل المنشأة أكثر تعقيداً أو أكثر عرضة لدرجة أعلى من حالات عدم التأكد التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن طريقة الإدارة قد تتطلب مدخلات من مصادر بيانات تاريخية ومستشفرة للمستقبل متعددة. وقد تشمل الطريقة أيضاً على اجتهادات وافتراضات مهمة ذات علاقات متداخلة متعددة فيما بينها أو مستندة إلى مصادر بيانات من خارج المنشأة. وقد يشمل التحليل الداعم على تأثيرات السيناريوهات السلبية، أو قد يستخدم تحليل الحساسية والسيناريوهات للنظر في النتائج البديلة التي تتعلق بالربحية الحالية والمتوقعة للمنشأة، ومصادر سيولتها، وواجباتها المالية، والأموال اللازمة للحفاظ على استمرار عملياتها التشغيلية في المستقبل المنظور. وقد يعكس التحليل الداعم أيضاً أوجه الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر التي تؤثر على مخاطر السيولة والسوق والائتمان.
- عندما تكون أنشطة عمل المنشأة بسيطة أو عندما يتأثر العمل بدرجة أقل بحالات عدم التأكد التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الإدارة قد تحدد أن أنسب طريقة هي إعداد تنبؤات بسيطة للتدفقات النقدية وميزانيات بسيطة أو ما يعادل ذلك من التحليلات الأخرى التي تغطي فترة التقييم المناسبة.

٤٠. قد تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بتقويم المراجع لما إذا كانت الطريقة المختارة مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة مناسباً؛
- عندما تكون الإدارة قد حددت أن الطرق المختلفة تؤدي إلى نتائج مختلفة إلى حد كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كانت التغييرات تستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو قد يكون مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر أيضاً الفقرات ٦٨-٧١).

٤١. قد تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بتقويم المراجع لما إذا كانت العمليات الحسابية دقيقة حسابياً، ما إذا كانت الإدارة قد قدمت توضيحات كافية للعمليات الحسابية أو خطوات المعالجة المتقدمة أو المعقدة (على سبيل المثال، الصبغ الرياضية المتعددة أو الأوامر البرمجية التلقائية).

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ١٩ (ب))

٤٢أ. قد تشمل اعتبارات المراجع عند تقويم الافتراضات المهمة التي يستند إليها تقييم الإدارة ما يلي:

- مبررات الإدارة لاختيار الافتراضات؛
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة تتسق مع تلك المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، على سبيل المثال، الفرص المستقبلية للمنشأة والافتراضات في وثائق الاستراتيجيات والافتراضات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كانت الافتراضات التي استخدمتها الإدارة في الفترة السابقة مناسبة، على سبيل المثال، بمقارنة افتراضات السنة السابقة بالنتائج الفعلية في السنة الحالية.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت بعين الاعتبار الافتراضات البديلة لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات على البيانات المستخدمة في إجراء التقييم، على سبيل المثال، إجراء تحليل حساسية يشمل السيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة"؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار الافتراضات يستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغييرات قد لا تكون معقولة أو قد تكون مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر أيضاً الفقرات ٦٨أ-٧١أ).

مثال:

قد يساعد استخدام الأدوات والأساليب الآلية المراجع عند تطبيق تحليل الحساسية على تقييم الإدارة للاستمرارية لفهم كيفية تأثير النتائج بتغير المتغيرات المدخلة مثل معدلات الحسم أو النمو.

البيانات (راجع: الفقرة ١٩ (ج))

- ٤٣أ. قد يكون من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بتقويم المراجع لما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، على سبيل المثال، مبررات الإدارة لاختيار البيانات، أو كيفية تقويم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة، أو مصدر البيانات، أو ما إذا كانت البيانات قد تم الحفاظ على سلامتها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات وكيفية القيام بذلك.
- ٤٤أ. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) ^{٢٥} أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لأغراض المراجع.
- ٤٥أ. قد تشمل الاعتبارات الخاصة بتقويم المراجع لما إذا كانت البيانات مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، ما يلي:

- ما إذا كانت البيانات المستخدمة تتسق مع البيانات التي استخدمتها الإدارة في المواضيع الأخرى أثناء إعداد القوائم المالية؛
- ما إذا كانت التعديلات التي تمت على البيانات مناسبة وتدعمها مبررات الإدارة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة يستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعند عدم تحقق ذلك، فإن التغييرات قد لا تكون معقولة أو قد تكون مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر أيضاً الفقرات ٦٨أ-٧١أ).

التدرج (راجع: الفقرة ١٩)

- ٤٦أ. قد تتباين طبيعة ومدى إجراءات المراجع بناءً على الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة إضافة إلى طبيعة وملابسات الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^{٢٥} معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٩

أمثلة:	
الطريقة	
•	كلما زادت درجة التعقيد في الطريقة التي تستخدمها الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء هذا التقييم. ومن المرجح أيضاً أن تكون إجراءات المراجع لتقويم طريقة الإدارة أكثر شمولية. وقد يكون من المناسب أيضاً في تلك الظروف إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات أو المعرفة المتخصصة لمساعدة المراجع في تطبيق إجراءات المراجعة أو تقويم نتائج تلك الإجراءات.
•	في المقابل، قد تكون إجراءات المراجع أقل شمولية عندما تكون طريقة الإدارة أبسط، كما هو الحال عندما تشمل الطريقة المستخدمة على ميزانية بسيطة وتنبؤات للمبيعات أو التدفقات النقدية وتحليل للتسهيلات والمتطلبات الخاصة باقتراض المنشأة.
الافتراضات المهمة	
•	عندما تنطوي الافتراضات التي استخدمتها الإدارة على درجة عالية من الذاتية (مثل الافتراضات المبنية على خطط داخلية لإعادة هيكلة وحدات عمل المنشأة مستقبلاً)، فإن إجراءات المراجع من المرجح أن تكون أكثر شمولية وقد تشمل على النظر في افتراضات مستقبلية.
•	في المقابل، عندما تستخدم الإدارة افتراضات شائعة الاستخدام بين المشاركين الآخرين في السوق، فإن إجراءات المراجع لتقويم هذه الافتراضات قد تكون أقل شمولية وقد تشمل على قيام المراجع بمقارنة الافتراضات بتلك المتحصل عليها مباشرة من السوق أو من طرف ثالث.
البيانات	
•	عندما يشتمل تقييم الإدارة للاستمرارية على كميات كبيرة من البيانات المستمدة من مصادر متعددة، فإنه قد يلزم ذلك تعقيد عند تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم استخدامها وقد تستعين إجراءات المراجع بأدوات وأساليب آلية لتقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استخدمتها الإدارة.
•	في المقابل، عندما تكون البيانات مستمدة من مصدر خارجي موثوق (مثل البنك المركزي أو التقارير الإحصائية من مصادر موثوقة وموثقة)، فإن إجراءات المراجع للنظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات قد لا تكون شاملة.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ٢٠)

٤٧أ. يظل المراجع منتبهاً لاحتمال وجود أحداث، مجدولة أو غير مجدولة، أو ظروف معروفة ستقع بعد فترة التقييم التي استخدمتها الإدارة، مما قد يثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. وتزداد درجة عدم التأكد التي ترتبط بنتيجة حدث أو ظرف معين عند تأخر وقوع هذا الحدث أو الظرف.

٤٨أ. فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي تبلغ، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢١، اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ اعتماد القوائم المالية.

٤٩أ. عند تحديد أحداث أو ظروف خلال فترة ما بعد تقييم الإدارة، فإنه بناءً على طبيعة وملابسات تلك الأحداث أو الظروف، قد ينظر المراجع في مطالبة الإدارة بأن تعيد النظر في فترة التقييم، على سبيل المثال، عن طريق مدّها لتتجاوز اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية.

مطالبة الإدارة بـمد فترة تقييمها (راجع: الفقرة ٢١)

٥٠أ. تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب تقييماً صريحاً من الإدارة بشأن الاستمرارية، الحد الأدنى للفترة التي تكون الإدارة مطالبة خلالها

بمراجعة جميع المعلومات المتاحة^{٢٦} وتتطلب الفقرة ٢١ من المراجع مطالبة الإدارة بمد فترة تقييمها إذا كانت تلك الفترة تغطي ما يقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية. وينطبق هذا المتطلب أيضاً عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الفترة التي يجب أن يغطيها تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٥١أ. تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو التاريخ الذي يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.^{٢٧} وقد يستخدم إطار التقرير المالي المنطبق مصطلحات أخرى لوصف "تاريخ اعتماد القوائم المالية".^{٢٨}

٥٢أ. قد يرغب المراجع أيضاً في أن يناقش مع الإدارة في مرحلة مبكرة من المراجعة التاريخ المتوقع لاعتماد القوائم المالية لمساعدته في الالتزام بمتطلب الفقرة ٢١. وتجنباً لسوء الفهم، فإن المراجع قد يدرج أيضاً في خطاب الارتباط إشارة إلى توقعه بأن تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة سيغطي مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية.^{٢٩}

٥٣أ. تعتمد منشآت معينة، مثل منشآت القطاع العام، على استمرار التمويل الحكومي، ولن تكون هذه المنشآت، في الغالب، على يقين من استمرار التمويل إلى ما بعد دورة الموازنة السنوية للحكومة. ولذلك، ستحتاج الإدارة إلى وضع افتراضات بشأن ضمان استمرار التمويل حتى يغطي تقييمها فترة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ اعتماد القوائم المالية. وفي هذه الظروف، قد يكون عدم وجود معلومات بشأن حدوث تغيير في سياسة الحكومة عاملاً ذا صلة بتقويم المراجع لمدى مناسبة هذه الافتراضات.

عدم استعداد الإدارة لمد فترة تقييمها (راجع: الفقرتين ٢٢-٢٣)

٥٤أ. قد يشكل عدم استعداد الإدارة لمد فترة تقييمها قيداً على أدلة المراجعة التي يسعى المراجع للحصول عليها بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. وتبعاً لذلك، يتعين على المراجع مناقشة هذا الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، والاستفسار عن أسباب القرار الذي اتخذته الإدارة.

٥٥أ. عندما تكون الإدارة قد اختارت عدم مد فترة التقييم، فإنها والمكلفين بالحوكمة قد يستطيعون تقديم معلومات إضافية لدعم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما تكون للمنشأة عمليات مربحة ولا توجد لديها مخاوف بشأن السيولة، ولا تكون الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قد حددوا أي أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة تتجاوز فترة التقييم التي حددوها.

٥٦أ. قد يتباين من منشأة لأخرى مستوى التفصيل والطابع الرسمي للأدلة التي تتبعها المنشأة لمد فترة تقييمها بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة لاثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ اعتماد القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد تعد الإدارة تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مع دعم ذلك بتحليل مفصل، بوتيرة أعلى ضمن المتابعة الدائمة التي تقوم بتنفيذها. وفي حالات أخرى، قد تقوم الإدارة بتحديث تقييمها من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ اعتماد القوائم المالية من خلال وسائل أقل رسمية. وكما هو موضح في الفقرة ٣٥أ، فإن عدم شمولية التحليل الذي تنفذه الإدارة لدعم تقييمها قد لا يمنع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

٥٧أ. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تدعم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، نتيجة لقرار الإدارة بعدم مدة فترة التقييم، فإن المراجع قد يستنتج أنه من المناسب:

^{٢٦} على سبيل المثال، يعرف المعيار الدولي للمحاسبة (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي ألا تقل، على سبيل المثال لا الحصر، عن اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير، ويعرف المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي ألا تقل، على سبيل المثال لا الحصر، عن اثني عشر شهراً من اعتماد القوائم المالية.

^{٢٧} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٥(ب)

^{٢٨} على سبيل المثال، يستخدم المعيار الدولي للمحاسبة (١٠) "الأحداث بعد فترة التقرير" مصطلح "تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار" ويوضح أن ذلك التاريخ سيتباين تبعاً لهيكل الإدارة والمتطلبات النظامية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية وإخراجها في شكلها النهائي.

^{٢٩} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٢٤أ

- إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرى وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وعلى سبيل المثال، إذا كان قرار الإدارة غير معقول في ظل الظروف القائمة، فإن ذلك قد يشير إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعييار المراجعة (٢٤٠).
- اعتبار أن عدم استعداد الإدارة لمدة فترة تقييمها يُعد قيداً على أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع. ووفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)، فإنه عند انتشار التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يمتنع المراجع عن إبداء الرأي.

المعلومات المستخدمة في تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ٢٥)

٥٨٠. توضح الفقرات ٢٠ و٢٧ وأ ٣٠-٣١١ و٦٦ الظروف ذات الصلة التي قد يكون من الضروري فيها للمراجع مطالبة الإدارة بإعادة النظر في تقييمها.
- تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)
٥٩٠. قد تخفف خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية من أهمية الأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تشمل هذه الخطط التي بشأن التصرفات المستقبلية الخطط المتعلقة بتصفية الأصول، أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، أو الحد من النفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

أمثلة:

- يمكن موازنة خطر عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتأمين تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل استبعاد أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي.
- يمكن التخفيف من أثر فقدان مورّد رئيسي عن طريق تصرفات المنشأة لتوفير مصدر توريد بديل مناسب.

٦٠٠. تُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تشمل إجراءات المراجع لتقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية:
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
 - تقويم ردود الإدارة على الاستفسارات بشأن القدرة على تنفيذ تصرف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهدها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.
 - تقويم ردود الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات بالمقارنة مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصادر من داخل المنشأة أو من خارجها.
 - الفحص المادي للمعلومات التي تتعلق بتاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
 - الفحص المادي للخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الميزانيات أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات المعتمدة رسمياً.
 - الفحص المادي للسجلات والوثائق لدعم أي عمليات مخطط لها لاستبعاد الأصول.
 - الفحص المادي للتقارير الخاصة بالإجراءات التنظيمية.
 - الفحص المادي للمراسلات مع المقرضين والممولين التي قد تؤثر على جدوى خطط الإدارة لاتخاذ المزيد من التصرفات.

- تقويم مدى اتساق الافتراضات المهمة في خطط الإدارة مع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات العلاقة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.
 - فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع لتحديد الأحداث التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر عليها بأية صورة أخرى.
 - طلب المصادقة من الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي أو استمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابلية إنفاذها، وتقويم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير الأموال الإضافية.
 - عند وجود معلومات مالية مستقبلية ذات صلة، تنفيذ إجراءات تحليلية عن طريق المقارنة بين:
 - المعلومات المالية المستقبلية خلال آخر فترات سابقة والنتائج التاريخية؛
 - المعلومات المالية المستقبلية خلال الفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.
 - عندما تكون خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية قائمة على معلومات من مصادر داخلية، مقارنة تلك الخطط بمعلومات من مصادر موثوقة مستقلة من خارج المنشأة.
٦١١. في ظروف معينة، قد ينظر المراجع في طلب الحصول على مصادقة خارجية^{٣١} بشأن وجود تسهيلات الاقتراض، وشروطها، بين المنشأة والممولين الخارجيين.

أمثلة:

قد يكون طلب الحصول على المصادقات الخارجية مناسباً عندما:

- يتم تجديد تسهيلات الاقتراض خلال فترة التقييم.
- توجد موارد مالية محدودة للمنشأة بعد تلك التي يتطلبها استمرار عملياتها التشغيلية.
- تعتمد المنشأة على تسهيلات اقتراض يستحق تجديدها قريباً، على سبيل المثال في غضون اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية.
- توجد مؤشرات على أن التجديد السابق لتسهيلات الاقتراض قد تم الاتفاق عليه بصعوبة، أو على أن المقرض قد فرض شروطاً إضافية كمتطلبات مسبقة لاستمرار التمويل.
- يوجد تدهور كبير في التدفقات النقدية المتوقعة.
- تنخفض قيمة الأصول الممنوحة كضمان للاقتراض.
- تخالف المنشأة شروط الاقتراض، أو توجد مؤشرات على احتمال وقوع مخالفات.

٦٢١. قد يتمتع بعض الممولين عن المصادقة كتابياً للمنشأة أو مراجعها على تجديد تسهيلات الاقتراض. وعندما تعتمد خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية على ترتيبات لاستمرار أو توفير تسهيلات اقتراض من مولدين خارجيين، فإن عدم وجود مصادقة خارجية على ذلك قد يشكل قيداً على أدلة المراجعة التي يسعى المراجع للحصول عليها. وفي تلك الظروف، قد ينظر المراجع في الاستفسار من الممولين الخارجيين بشأن تسهيلات الاقتراض، بما في ذلك الاستفسار عن معلومات بشأن مبررات امتناعهم عن المصادقة كتابياً على تجديد تسهيلات الاقتراض وما إذا كانت تلك المبررات تخص ظروف المنشأة. وقد يلزم المراجع أيضاً الاستفسار من الإدارة بخصوص ما إذا كانت توجد استراتيجيات أو مصادر تمويل بديلة قد تخفف من أهمية الأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي حال عدم توفر استراتيجيات أو مصادر تمويل بديلة، فإنه قد يوجد عندئذ عدم تأكيد جوهري.

^{٣١} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"، الفقرة ١٩

الدعم المالي من الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة

النية (راجع: الفقرة ٢٨)

٦٣أ. عندما تشتمل خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية على الحصول على دعم مالي من أطراف ثالثة أو أطراف ذات علاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، سواءً من خلال قروض تالية الاستحقاق، أو تعهدات باستمرار التمويل أو توفير تمويل إضافي، أو من خلال ضمانات، وكان هذا الدعم المالي مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يلزم المراجع النظر في طلب الحصول على مصادقة مكتوبة من تلك الأطراف للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن نيتهم في توفير الدعم المالي الضروري. وهذه المصادقة المكتوبة قد تكون في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى^{٣٢} وقد تشتمل على ما يلي:

- الشروط والأحكام الخاصة بتعهد تلك الأطراف.
- عند الاقتضاء، قانونية التعهدات وقابلية إنفاذها.
- الفترة أو التاريخ المحدد الذي تنوي الأطراف تقديم الدعم المالي فيه.

القدرة (راجع: الفقرة ٢٨)

٦٤أ. قد يكون من بين إجراءات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن قدرة الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، على تقديم الدعم المالي:

- الاستفسار عن المبررات التجارية لتقديم الدعم المالي والأساس الذي يستند إليه هذا الدعم (على سبيل المثال، خطط أعمال المنشأة أو غيرها من التنبؤات).
- الاستفسار عن القدرة على تقديم الدعم المالي في الأوقات المناسبة حتى تفي المنشأة بواجباتها.
- الاستفسار من الآخرين، مثل المستشار القانوني الخارجي أو الداخلي، أو مراجع القوائم المالية لطرف ذي علاقة في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات، ممن قد تتوفر لديهم معرفة ومعلومات ذات صلة بشأن قدرة الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، على تقديم الدعم المالي.
- الفحص المادي للسجلات الخاصة بالدعم المالي السابق الذي قدمته الأطراف عندما كانت هناك حاجة لذلك الدعم.
- الفحص المادي لأحدث قوائم مالية متاحة تمت مراجعتها أو غيرها من المعلومات الداعمة للحصول على أدلة مراجعة بشأن الوضع المالي للأطراف التي ستقدم الدعم المالي الضروري للمنشأة.

التدرج (راجع: الفقرة ٢٨)

٦٥أ. يُعد الدعم المالي من المدير المالك للمنشأة مهماً في غالب الأحيان لقدرة المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يكون الجانب الأكبر من تمويل المنشأة الأصغر أو الأقل تعقيداً عن طريق قرض من المدير المالك، فإن هذه الأموال قد يكون من المهم عدم التراجع عنها.

مثال:

قد يكون استمرار المنشأة الأصغر أو الأقل تعقيداً الواقعة في ضائقة مالية معتمداً على أن يكون القرض المقدم من المدير المالك تالياً في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن يدعم المدير المالك قرضاً للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، قد يحصل المراجع على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تالياً في الاستحقاق أو بشأن الضمان. وعندما

^{٣٢} معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرة ٦(أ)

تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، يقوم المراجع بتقويم 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.

المعلومات التي تصبح معروفة بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢٩)

٦٦أ. يتطلب معيار المراجعة (٥٦٠) من المراجع الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقريره لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.^{٣٣} وعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما يدرك المراجع أنه يوجد تأخير كبير بين تاريخ تقريره وتاريخ إصدار القوائم المالية، ويحدد المراجع أن ذلك التأخير يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين الاستنتاج (راجع: الفقرتين ٣٠-٣١)

٦٧أ. في حال عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، فإنه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) يتعين على المراجع النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

٦٨أ. قد ترتفع قابلية التعرض لتحيز الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، تبعاً لدرجة عدم التأكد المحيط بالتقدير ومدى التعقيد والذاتية في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٦٩أ. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت مناسبة الطريقة والافتراضات والبيانات التي استخدمتها الإدارة لتنفيذ تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أمثلة:

- قد تميل الإدارة إلى تجاهل افتراضات أو بيانات السوق القابلة للرصد وتستخدم بدلاً منها افتراضات خاصة بها قامت بوضعها داخلياً أو تختار بيانات تعطي نتائج أكثر إيجابية.
- قد تحدث تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات من فترة لأخرى دون سبب واضح ومناسب للقيام بذلك. وفي المقابل، ربما لا تقوم الإدارة بإجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات من فترة لأخرى بالرغم من تغير الظروف الاقتصادية أو وجود ظروف أخرى تشير إلى ضرورة إجراء التغيير.
- قد يكون للمدير المالك أو الأطراف ذات العلاقة تأثير مهم على تحديد مصدر المعلومات التي سيتم استخدامها في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- قد تكون الإدارة مفرطة في التفاؤل أو قد تخفق في مراعاة الاتجاهات السائدة والأنماط التي تنطوي عليها المعلومات التاريخية عند تقويم النتائج المستقبلية بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٧٠أ. عند تحديد وجود هذه المؤشرات، فإنها قد تؤثر أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييمه للمخاطر وما يتعلق بذلك من استجابات لا يزال مناسبة. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المترتبة في جوانب المراجعة الأخرى،^{٣٤} بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة أثناء تنفيذ تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على

^{٣٣} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرات ١٠-١٣

^{٣٤} معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرات ١٣٣أ-١٣٦أ

استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).^{٣٥}

٧١١. قد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة عوامل أيضاً لخطر الغش، وقد تدفع المراجع إلى إعادة تقييم ما إذا كان تقييمه للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وما يتعلق بذلك من استجابات لا يزال مناسباً.^{٣٦} وعند وجود نية للتضليل، فإن تحيز الإدارة ينطوي على غش بطبيعته وقد يلزم المراجع النظر فيما إذا كان التحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.

استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٣١)

٧٢١. عند تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن استنتاج المراجع الذي تتطلبه الفقرة ٣١ يعتمد على تقييمه لخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية وفقاً لل فقرات ٢٦-٢٨. وعلى سبيل المثال، يوجد عدم تأكد جوهري عندما يستنتج المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن:

- نتيجة هذه الخطط من غير المرجح أن تكون كافية لتخفيف تأثيرات الأحداث أو الظروف المحددة.
- خطط الإدارة قد لا تكون مجدية في ظل الظروف القائمة.
- الإدارة قد لا تكون لديها النية أو القدرة على اتخاذ التصرفات المحددة.
- الأطراف الثالثة أو الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، قد لا تكون لديهم النية أو القدرة على تقديم الدعم المالي الضروري.

وعند وجود عدم تأكد جوهري، يتعين على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تقدم الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة ٣٣.

كفاية الإفصاحات

كفاية الإفصاحات عند عدم وجود حالة عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٣٢، ٣٤ (ب)(١))

٧٣١. قد تتناول بعض أطر التقرير المالي إفصاحات بشأن ما يلي:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
- تقويم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بواجباتها؛ أو
- خطط الإدارة التي تخفف من تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الافتراضات التي وضعها الإدارة بشأن المستقبل، والمصادر الأخرى لعدم التأكد المحيط بالتقدير؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة أثناء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

مثال:

عند تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، تراعي الإدارة جميع المعلومات ذات الصلة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبعد مراعاة جميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك جدوى وفاعلية أي تصرفات تصحيحية للتخفيف من تأثيرات تلك الأحداث أو الظروف، قد تستنتج الإدارة أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري. وعلى سبيل المثال، استجابة لتراجع الطلب من جانب العملاء وحالات عدم التأكد التي تواجه البيئة الاقتصادية عموماً، ربما تكون الإدارة قد بدأت في تنفيذ استراتيجية إنعاش تظهر بعض الأدلة على نجاحها (على سبيل المثال، خفض التكاليف وتحسين التدفقات النقدية والحفاظ على السيولة، لدعم قدرة المنشأة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي ومواصلة عملياتها التشغيلية في

^{٣٥} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١١

^{٣٦} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

المستقبل المنظور). ومع ذلك، فإن التوصل إلى الاستنتاج الذي يفيد بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري انطوى على اجتهاد مهم من جانب الإدارة عند تقدير أثر وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.

٧٤أ. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، يتضمن تقييم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.^{٣٧}

٧٥أ. عند قيام الإدارة باجتهادات مهمة أثناء استنتاجها بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري، فإنه عند تطبيق الفقرة ٣٢ قد يحدد المراجع، بناءً على الحقائق والظروف، ضرورة تقديم إفصاحات إضافية حتى تحقق القوائم المالية العرض العادل (لأطر العرض العادل) أو حتى لا تكون القوائم المالية مضللة (لأطر الالتزام)، حسب مقتضى الحال. وقد يكون من الضروري تقديم إفصاحات إضافية، على سبيل المثال، عندما لا يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق صراحة أي إفصاحات بشأن هذه الظروف.

٧٦أ. وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥)،^{٣٨} فإن المراجع يتعين عليه إبداء رأي معدل في تقريره عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل بخلاف الإفصاحات المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

كفاية الإفصاحات عند وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٥ (أ))

٧٧أ. تتطلب الفقرة ٣٣ من المراجع تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد المراجع لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الجوهري، التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات التي تتطلبها بعض أطر التقرير المالي، التي يتم تقديمها بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة ٣٣، الإفصاح عما يلي:

- تقويم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف التي تتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
 - الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة أثناء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- وقد توفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات إضافية بشأن مراعاة الإدارة للإفصاحات التي تتعلق بحجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

الآثار المترتبة في تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٣٤-٣٨)

٧٨أ. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارة المطلوبة تضمينها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية عندما تكون المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المنطبق. وفي حال استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

٧٩أ. تمثل العبارات التي تتطلبها الفقرات ٣٤-٣٦ الحد الأدنى من المعلومات التي يلزم عرضها في تقرير المراجع في كل من الحالات المذكورة. وقد يقدم المراجع معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، ومثال ذلك الإشارة إلى موضع توضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية. ويتضمن ملحق المعيار (٧٠٠)^{٣٩} صيغة توضيحية ل يتم تضمينها في تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة - لا يوجد عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

٨٠أ. قد يقدم المراجع معلومات إضافية في تقريره تُكمل العبارات التي تتطلبها الفقرة ٣٤ (أ) (على سبيل المثال، للإحالة إلى السياسات المحاسبية ذات الصلة أو الإيضاحات الواردة في القوائم المالية).

^{٣٧} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

^{٣٨} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٦ وأ ٧

^{٣٩} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ و ٣٩.

٨١أ. المثال التوضيحي (١) في ملحق هذا المعيار هو مثال لتقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة عندما يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة واستنتج أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري.

٨٢أ. فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمنشآت غير المدرجة، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع تقديم المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٣٤(ب). وقد يحدد المراجع أيضاً أن تقديم المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٣٤(ب) لمنشأة غير مدرجة سيكون مناسباً لتعزيز الشفافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين في تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع القيام بذلك لمنشآت أخرى، بما فيها تلك التي قد تحظى باهتمام كبير من جانب العموم، على سبيل المثال، بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصلحة ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد تشمل هذه المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.

٨٣أ. قد توجد ظروف تكون فيها الإفصاحات عن اجتهادات الإدارة فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بحسب الحكم المهني للمراجع، عاملاً أساسياً في فهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية. وقد توجد أيضاً ظروف يرى فيها المراجع أنه بالإضافة إلى تضمين إشارة إلى الإفصاحات في القوائم المالية، فإنه من المناسب لفت الانتباه إلى الجوانب الرئيسية منها. وفي هذه الظروف، يمكن تكملة المعلومات التي تتطلبها الفقرة ٣٤(ب) لتشتمل على جوانب من الأحداث أو الظروف المحددة التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل الخسائر التشغيلية الجوهرية وتسهيلات الاقتراض المتاحة وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة، أو للفت الانتباه إلى جوانب من الإفصاحات المتعلقة باجتهادات الإدارة.

وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة للاستمرارية (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)(٢)، ٣٥(ب))

٨٤أ. قد يتناول المراجع واحداً أو أكثر من العناصر الآتية عند وصف كيفية تقويمه للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة:

- لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو
 - بياناً بنتائج الإجراءات التي نفذها؛ أو
 - الجوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بما في ذلك تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية؛ أو
 - الملاحظات الرئيسية فيما يخص الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- ٨٥أ. يُعد حجم التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة مسألة حكم مهني. وعند النظر في حجم التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع، قد ينظر المراجع في العوامل الآتية:
- طبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لتقويم التقييم الذي نفذته الإدارة لاستنتاج عدم وجود حالة عدم تأكد جوهري.
 - مستوى الذاتية والتعقيد وعدم التأكد المحيط بالتقدير الذي انطوى عليه تقييم الإدارة.
- ٨٦أ. لكي يتمكن المستخدمون المستهدفون من فهم أهمية الوصف في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، قد يلزم توشي الحذر بشأن اللغة المستخدمة في وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بحيث أن تلك اللغة:
- تربط الوصف مباشرة بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام لغة عامة أو نمطية.
 - تراعي كيفية تناول الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية.
 - لا تحتوي على آراء منفصلة أو توشي بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.
 - عند الاقتضاء، لا تحجب حقيقة وجود عدم تأكد جوهري.

٨٧أ. المقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراجع متوازنة في طبيعتها ومداهها في سياق مسؤوليات الأطراف المعنية (أي أن يقدم المراجع معلومات مفيدة بصيغة مختصرة ومفهومة، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الأصلية عن المنشأة). والمعلومات الأصلية هي أي معلومات عن

المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير المراجع، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل الإعلان المبدي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين). وتُعد هذه المعلومات من مسؤوليات إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها.

٨٨. من المناسب أن يسعى المراجع إلى تجنب تقديم معلومات أصلية عن المنشأة بشكل غير ملائم عند وصف كيفية تقويمه للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يُعد وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حد ذاته، معلومات أصلية عن المنشأة في غالب الأحيان، لأنه يصف الأمر في سياق المراجعة. ومع ذلك، فقد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين معلومات إضافية لشرح جوانب الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وذلك لتعزيز فهم المستخدمين. وعندما يحدد المراجع أن تلك المعلومات ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم هو بتوفير معلومات أصلية في تقريره. وقد تقرر الإدارة أو المكلفون بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو مُحسّنة في القوائم المالية أو في موضع آخر ضمن التقرير السنوي، فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في ضوء أن المراجع سيعلن عن كيفية تناول هذه الأحداث أو الظروف في تقريره.

٨٩. المثال التوضيحي (٢) في ملحق هذا المعيار هو مثال لتقرير المراجع عن منشأة مدرجة عندما:

- يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة؛
- يكون المراجع قد استنتج عدم وجود حالة عدم تأكد جوهري؛
- تفصح القوائم المالية بصورة كافية عن الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة – يوجد عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٣٥-٣٦)

٩٠. أ. يُعد تحديد عدم التأكد الجوهري أحد الأمور المهمة لكي يفهم المستخدمون المستهدفون القوائم المالية. ومما ينبه المستخدمين إلى وجود هذه الحالة، استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد جوهري.

تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري (راجع: الفقرة ٣٥)

٩١. أ. المثالان التوضيحيان (٣) و(٤) في ملحق هذا المعيار هما مثالان لتقارير المراجع عن منشأة غير مدرجة ومنشأة مدرجة، على الترتيب، عندما يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكنه يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات كافية في القوائم المالية.

عدم تقديم إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري (راجع: الفقرة ٣٦)

٩٢. أ. المثالان التوضيحيان (٥) و(٦) في ملحق هذا المعيار هما مثالان لتقارير المراجع عن منشأة مدرجة ومنشأة غير مدرجة وهما يحتويان على رأي متحفظ ورأي معارض، على الترتيب، عندما يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكنه لم يتم تقديم إفصاحات كافية في القوائم المالية عن وجود عدم التأكد الجوهري.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٣٧)

٩٣. أ. في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى المراجع أنه من المناسب، في ظروف نادرة للغاية، الامتناع عن إبداء رأي. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) إرشادات في هذا الشأن.^{٤٠}

^{٤٠} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٠

٩٤١. تحظر الفقرة ٣٧ تضمين أقسام منفصلة بشأن الاستمرارية أو عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بخلاف ذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، لأن ذلك سيتعارض مع الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل وقد يوحي بأن القوائم المالية ككل أكثر مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور. وعندما يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، فإن معيار المراجعة (٧٠٥)٤١ يتطلب من المراجع أن ينص في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي ضمن تقرير المراجع على أنه غير قادر على التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهرى فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويقدم تضمين تلك العبارة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع معلومات مفيدة للمستخدمين قد تحميهم من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية.

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٣٨)

٩٥١. في حال إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب الحكم المهي للمراجع، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية غير مناسب، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ٣٨، والذي يقضي بأن يبدي المراجع رأياً معارضاً، ينطبق بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تتضمن، أو لا تتضمن، إفصاحاً عن عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

٩٦١. عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فإن الإدارة قد تكون مطالبة أو مسموحاً لها بإعداد القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المراجع قادراً على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يستطيع المراجع إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كافٍ فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوءه، لكنه قد يرى أنه من المناسب أو الضروري تضمين فقرة للفت الانتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)٤٢ في تقرير المراجع للفت انتباه المستخدم المستهدف إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ٣٩-٤٠)

٩٧١. قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على إفادات مكتوبة خاصة بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و ٤٠. وعلى سبيل المثال، إذا حصل المراجع على إفادة مكتوبة على النحو الموضح في الفقرة ٦٣ من طرف ذي علاقة، بما في ذلك المدير المالك للمنشأة، فإنه قد يطلب أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة بخصوص صحة تلك الإفادة المكتوبة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرتين ٤١-٤٢)

٩٨١. يوضح معيار المراجعة (٢٦٠)٤٣ أن الاتصال في الوقت المناسب طوال المراجعة يسهم في بناء حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. وسيختلف التوقيت المناسب للاتصالات تبعاً لظروف الارتباط، بما في ذلك مدى أهمية الأمر وطبيعته، والتصرف الذي من المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة.

مثال:

عند تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن الاتصال الفوري بالمكلفين بالحوكمة قد يتيح لهم الفرصة لتقديم المزيد من التوضيح عند الضرورة. وهذا يمكن المكلفين بالحوكمة أيضاً من النظر فيما إذا كانت هناك ضرورة لإفصاحات جديدة أو محسنة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالعوامل المخففة في خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية التي تُعد ذات أهمية في التغلب على التأثيرات السلبية للأحداث أو الظروف).

٤١ معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٩

٤٢ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

٤٣ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٤٩أ

٩٩٠. قد يوفر أيضاً فهم المراجع لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٢ (و) أساساً مفيداً لتعزيز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

١٠٠٠. يتيح الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة الفرصة للمكلفين بالحوكمة لفهم عمل المراجع الذي يشكل الأساس لاستنتاجاته، وعند الاقتضاء، الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع. ومن أمثلة الأمور التي قد يقوم المراجع بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة:

أمثلة:
• وجهات نظر المراجع بشأن مناسبة الإفصاحات الواردة في القوائم المالية في ضوء متطلبات الإثبات والقياس والعرض الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق.
• ما إذا كانت الإدارة قد طبقت ما هو مناسب من المهارات أو المعرفة المتخصصة أو كلفت خبراء مناسبين عند تنفيذ تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
• ما إذا كانت الطريقة التي استخدمتها الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة مناسبة في سياق طبيعة المنشأة، وأحوالها وظروفها، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
• وجهات نظر المراجع بشأن معقولية الافتراضات التي يستند إليها تقييم الإدارة ودرجة الذاتية في وضع الافتراضات.
• ما إذا كانت الافتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وما إذا كانت الإدارة قد أخذت بعين الاعتبار الافتراضات البديلة.
• المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة في الاجتهادات والافتراضات التي استخدمتها في تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
• أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقييم الإدارة للاستمرارية (انظر أيضاً الفقرات ٣٠٠ و ٣٢١ و ٣٥١).

١٠١٠. في حالة المنشآت غير المدرجة، وإضافة إلى العبارات المطلوب تقديمها في تقرير المراجع، فإن المراجع قد يبلغ أيضاً المكلفين بالحوكمة، عندما يكون ذلك مناسباً، بأمور إضافية مثل وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٤٣)

١٠٢٠. عند نظر المراجع في تضمين قسم منفصل بعنوان "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" في تقريره، أو إصدار رأي معدل بخصوص الأمور التي تتعلق بالاستمرارية، فإنه قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالإبلاغ عن هذه الأمور. وقد يتم هذا التقرير إلى سلطة تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية أو غيرها من السلطات المعنية خارج المنشأة. وإضافة إلى ذلك، فإن المراجع قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالنظر في توقيت القيام بهذا التقرير قبل إصدار تقرير المراجع.

مثال:
في بعض الدول، توجد متطلبات نظامية تنص على إجراءات إنذار مبكر تلزم المراجع بالتقرير إلى سلطة إشرافية عند وجود حالة عدم تأكد جوهرى، وذلك لتمكين السلطات المعنية خارج المنشأة من التحري عن الأمر واتخاذ التصرف المناسب. وقد يكون من بين إجراءات الإنذار المبكر، التقرير إلى السلطات الإشرافية عندما يحدد المراجع وجود عدم تأكد جوهرى فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١٠٣٠. قد لا تشمل الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات تلزم المراجع بالتقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة على النحو

الموضح في الفقرة ١٠٢. ومع ذلك، فإن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة^{٤٤} قد تنص على حق المراجع في التقرير عن الأمر إلى سلطة معنية خارج المنشأة، ما لم يكن الإفصاح عن هذه المعلومات ممنوعاً بموجب واجب السرية الذي يتحمله المراجع وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي هذه الظروف، قد يحدد المراجع أيضاً أنه سيناقش الأمر مع المكلفين بالحوكمة.

أمثلة:

- عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في النقاش مع السلطات الإشرافية عند وجود عدم تأكد جوهري.
- قد تقضي المتطلبات المسلكية ذات الصلة بأن ينظر المراجع فيما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات لخدمة المصلحة العامة. وقد تشمل هذه التصرفات، التقرير عن الأمر إلى السلطات المعنية خارج المنشأة حتى وإن لم يكن هناك متطلب نظامي أو تنظيمي يقضي بذلك.^{٤٥}

١٠٤. من العوامل التي قد يراعيها المراجع عند تحديد ما إذا كان من المناسب التقرير عن الأمر إلى سلطة معنية خارج المنشأة:

- أي وجهات نظر أبدتها السلطة التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية أو السلطات المعنية الأخرى خارج المنشأة.
- ما إذا كان التقرير عن الأمر سيخدم المصلحة العامة.
- مدى كفاية التصرفات التي تتخذها الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفون بالحوكمة، وحسن توقيتها، لمعالجة الوضع أو التخفيف من حدته.

١٠٥. قد ينطوي التقرير عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية إلى سلطة معنية خارج المنشأة على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. وفي تلك الظروف، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

^{٤٤} على سبيل المثال، قد تسمح الفقرة ٣/١٤ (أ) من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) بالإفصاح عن المعلومات السرية عند وجود واجب أو حق نظامي أو مهني يقضي بالإفصاح. وتوضح الفقرة ٣/١٤ ١(ب) (٤) من الميثاق الدولي أنه يوجد واجب أو حق مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات للالتزام بالمعايير الفنية والمهنية.

^{٤٥} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١٩/٣٦٠-٢٦/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

الملحق

(راجع: الفقرات ٧٨١، ٨١١، ٨٩١، ٩١١-٩٢١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يكون المراجع قد استنتج أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يكون المراجع قد استنتج أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية بشأن الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء استنتاجها أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يكون المراجع قد استنتج أنه يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يكون المراجع قد استنتج أنه يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي متحفّظ عندما يكون المراجع قد استنتج أنه يوجد عدم تأكد جوهري والقوائم المالية مُحَرَّفَةٌ بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاحات.
- المثال التوضيحي (٦): تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي معارض عندما يكون المراجع قد استنتج أنه يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بحالة عدم التأكد الجوهري تم إغفال ذكرها في القوائم المالية.

المثال التوضيحي (١) – تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما لا يوجد عدم تأكد جوهري

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث)^{٤٦} غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.^(١)
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

^{٤٦} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

(١) تم تعديل هذه الفقرة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي تلك الخاصة بالدولة".

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٤٧}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.^(١) وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٤٨} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

^{٤٧} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

(١) تم تعديل هذه الجملة متى وردت في هذا المعيار بما يتوافق مع البيئة المحلية في المملكة العربية السعودية، وقد كان النص قبل التعديل كما يلي: "...ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية داخل [الدولة]، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات...".

^{٤٨} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٤٩}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠) ٣٠]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠) ٣٠]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠) ٣٠]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٤٩} في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٠} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضيحي (٢) - تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما لا يوجد عدم تأكد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية بشأن الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء استنتاجها أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري.
- أفصحت الإدارة عن معلومات بشأن الاجتهادات المهمة التي مارسها أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وهذه الإفصاحات كافية.
- اختار المراجع استكمال العبارات المطلوبة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) عن طريق الإشارة إلى الأقسام التي توضح المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٥١}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٥٢} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

ونود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حالات عدم التأكد التي تواجهها الشركة، والاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومجموعة التصرفات المخففة التي تم اتخاذها لمواجهة التأثيرات الواقعة على أنشطة عمل الشركة.

/وصف كيفية تقييم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) /

واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومسؤولياتنا ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالاستمرارية موضحة في الأقسام ذات الصلة في هذا التقرير.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول

^{٥١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطقياً.

^{٥٢} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الاجتهادات المهمة التي مارستها الإدارة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة المشار إليها في قسم "الاستمرارية"، فإننا قد حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٣}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]^{٥٤}

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٥٣} قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٤} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضيحي (٣) – تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يوجد عدم تأكيد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه يوجد عدم تأكيد جوهري. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكيد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٥٥}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم X المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح رقم X، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح رقم X، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٦}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]^{٥٧}

^{٥٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٥٦} قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٥٧} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

المثال التوضيحي (٤) – تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي غير معدل عندما يوجد عدم تأكيد جوهري والإفصاحات في القوائم المالية كافية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه يوجد عدم تأكيد جوهري. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكيد الجوهري إفصاحاً كافياً.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٥٨}

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم X المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص).

/وصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعييار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) /
ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح رقم X، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح رقم X، تشير إلى وجود عدم تأكيد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الأمور الرئيسية للمراجعة

الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"، فإننا قد حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

/وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠١) /

^{٥٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٥٩}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)].

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)].

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)].

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٥٩} قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٦٠} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضيحي (٥) – تقرير مراجع عن منشأة مدرجة يحتوي على رأي متحفظ عندما يوجد عدم تأكد جوهري والقوائم المالية محرفة بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاحات

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه يوجد عدم تأكد جوهري. والإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية يناقش حجم ترتيبات التمويل، وانقضاء مدتها وإجمالها؛ ولكن القوائم المالية لا تشتمل على نقاش يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكد جوهري.
- القوائم المالية محرفة بشكل جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري. وتم إبداء رأي متحفظ بسبب استنتاج المراجع أن التأثيرات الواقعة على القوائم المالية بسبب عدم كفاية هذا الإفصاح تُعد جوهرياً لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٦١}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وبإستثناء الإفصاح غير المكتمل عن المعلومات المشار إليها في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح (ص)، فإن ترتيبات تمويل الشركة تنتهي، والمبالغ غير المسددة تكون واجبة الدفع، في ١٩ مارس ٢٠٢٢. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. والقوائم المالية لم تفصح بصورة كافية عن هذا الأمر.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

وفقاً لما هو موضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" ضمن تقريرنا، فإنه يوجد عدم تأكد جوهري لم يتم الإفصاح عنه بصورة كافية في القوائم المالية. وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم

^{٦١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

"أساس الرأي المتحفظ" وفي قسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"، فإننا قد حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٦٢}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثل التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]^{٦٣}

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثل التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثل التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٦٢} قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٦٣} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضيحي (٦) – تقرير مراجع عن منشأة غير مدرجة يحتوي على رأي معارض عندما يوجد عدم تأكد جوهري لم يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج المراجع أنه يوجد عدم تأكد جوهري. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بحالة عدم التأكد الجوهري. ويتم إبداء رأي معارض بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تُعد جوهريّة ومنتشرة.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٦٤}

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق دفع المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكل كافٍ عن هذه الحقيقة.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

وفقاً لما هو موضح في قسم "أساس الرأي المعارض" ضمن تقريرنا، فإنه يوجد عدم تأكد جوهري لم يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية.

وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

واستنتجنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمطلوبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

^{٦٤} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٦٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]^{٦٦}

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٦٥} قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٦٦} تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معييار المراجعة (٧٠٠) تضمين صيغة في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لتوضيح المسؤوليات الخاصة بكل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

التعديلات الاستتباعية ولغرض الاتساق الناشئة عن معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدَّث في عام ٢٠٢٤)

ملحوظة: فيما يلي التعديلات لغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى نتيجةً لاعتماد معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤). وتدخل هذه التعديلات حيز السريان في نفس الوقت مع معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) وهي موضحة عن طريق تتبع التغييرات بالمقارنة مع أحدث نسخة معتمدة من المعايير الدولية التي تم تعديلها. وأرقام الحواشي السفلية في هذه التعديلات لا تتفق مع المعايير الدولية التي تم تعديلها، وينبغي الرجوع إلى تلك المعايير.

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

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين ١٧، ٥)

...

القيود الملازمة للمراجعة

...

أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة

٥٦١. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:

- الغش، وخاصة الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
- وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (٥٥٠) لمزيد من التفصيل.
- حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) لمزيد من التفصيل.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) لمزيد من التفصيل.

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

...

معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

^١ معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

^٢ معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

^٣ معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

...

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

...

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب^٤ (راجع: الفقرتين ١٠-١١)

...

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

٢٤١. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المضمّنة في خطاب ارتباط المراجعة بشأن مسؤوليات المراجع إلى معيار المراجعة (٢٠٠).^٥ وتتناول الفقرة ٦ (ب) والفقرة ١٢ من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٠، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للمهنيّات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- ~~ستطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١):^٦~~
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة 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 لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة ١٣).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،^٧ إن وجدت، وذلك في الوقت المناسب للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

^٤ في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

^٥ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ٩-٣.

^٦ ~~معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"~~

^٧ المحددة في معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

- توقع أن الإدارة ستقدم تقييماً للاستمرارية يغطي مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية.^٨
- المتطلبات التي تقضي بأن يصف المراجع في تقريره الكيفية التي قوّم بها التقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).^٩
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).^{١٠}

...

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

مثال لخطاب ارتباط المراجعة

...

[مسؤوليات المراجع]

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

...

- التوصل إلى استنتاج، **والتقرير**، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق **بمتعلق بالأحداث** أو **الظروف التي** قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن 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.

...

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]^{١١} يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

(أ) ...

(ب) ...

(ج) تمكيننا مما يلي:^{١٢}

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون [الإدارة] على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأموال الأخرى؛

^٨ انظر معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٢١

^٩ معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرتان ٣٤(ب) و(٢) ٣٥(ب)

^{١٠} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١١} يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

^{١٢} انظر الفقرة ٢٤ على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة، على سبيل المثال، تقييم للاستمرارية يغطي مدة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ اعتماد القوائم المالية؛

(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.

...

معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

تنفيذ الارتباط

...

التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

...

فحص الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرات ٣٠-٣٤)

...

٩٢أ. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المبني عند التعرف على مجالات الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط. وقد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أموراً معينة يشيع التوقع بأنها تمثل أحكاماً مهمة. وقد تشمل الأحكام المهمة فيما يتعلق بارتباط المراجعة على أمور تتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وأمر تتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط، ومن ذلك على سبيل المثال:

- الأمور التي تتعلق بالتخطيط للارتباط، مثل الأمور التي تتعلق بتحديد الأهمية النسبية.
- تكوين فريق الارتباط، بما في ذلك:
 - العاملون ذوو الخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة؛
 - الاستعانة بعاملين من مراكز تقديم الخدمات.
- القرار بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، بما في ذلك القرار بإشراك خبير خارجي.
- نظر فريق الارتباط في المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار والاستجابات المقترحة لتلك المعلومات.
- آلية فريق الارتباط لتقييم المخاطر، بما في ذلك المواقف التي تتطلب فيها مراعاة عوامل الخطر الملازم وتقييم الخطر الملازم أحكاماً مهمة من جانب فريق الارتباط.
- نظر فريق الارتباط في العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاحات المتعلقة بها.
- نتائج الإجراءات التي نفذها فريق الارتباط بشأن المجالات المهمة للارتباط، مثل الاستنتاجات فيما يخص تقديرات محاسبية أو سياسات محاسبية معينة أو اعتبارات معينة تتعلق بالاستمرارية.

- تقويم فريق الارتباط للعمل الذي نفذه الخبراء والاستنتاجات المستنبطة منه.
- في حالة مراجعة المجموعات:
 - الاستراتيجية العامة المقترحة لمراجعة المجموعة والخطة المقترحة لمراجعة المجموعة؛
 - القرارات المتعلقة بإشراك مراجعي المكونات، بما في ذلك كيفية توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم؛
 - تقويم العمل الذي نفذه مراجعو المكونات والاستنتاجات المستنبطة منه.
- كيفية معالجة الأمور التي أثرت على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- أهمية التحريقات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
- رأي المراجعة المقترح والأمور التي سيتم نقلها في تقرير المراجع، مثل الأمور الرئيسية للمراجعة أو إدراج فقرة بعنوان "عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" الأمور المتعلقة بالاستمرارية.

...

معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

...

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع: الفقرة ٨(ج))

...

أ. ١٠. من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقاً للفقرة ٨، إعداد توثيق لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المبني، متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراجع، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهماً في سياق ارتباط معين.
- أساس استنتاج المراجع بشأن مدى معقولية المجالات التي انطوت على اجتهادات غير موضوعية من جانب الإدارة، على سبيل المثال، اجتهادات الإدارة فيما يتعلق بأساس الاستمرارية في المحاسبة^{١٣}.
- أساس تقويم المراجع لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحَرَّفَة.
- أساس استنتاجات المراجع بشأن مدى موثوقية أحد المستندات عند القيام بأعمال تحرٍ إضافية (مثل الاستعانة المناسبة بخبير أو الاستخدام المناسب لإجراءات طلب المصادقة) استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن ذلك المستند قد لا يكون موثقاً.

^{١٣} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

- تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها، وذلك في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١).^{١٤}

...

الملحق

(راجع: الفقرة ١)

المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط /رتباطات المراجعة"، الفقرات ١٠-١٢
- معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤١
- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٤٥-٤٨
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٠
- معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمالكين بالحوكمة"، الفقرة ٢٤
- معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"، الفقرات ٢٨-٣٠
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١٥
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٩
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٨
- معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٤٤
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٩
- معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الدخليين"، الفقرتان ٣٦ و ٣٧
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٥

^{١٤} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

...

المتطلبات

...

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

...

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

٢٩. إذا حدد المراجع حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات ٢٨١-٣٤١)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات أو حقوقاً قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح

...

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام - الأنظمة واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين ٦، ١٥)

١٣١. قد تحتاج بعض الأنظمة واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب المراجع لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦(ب)). وقد يتسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو التشكيك في **قدرة استمرارية المنشأة على البقاء** كمنشأة مستمرة.^{١٥} فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من الأنظمة واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.

...

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

...

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٢٩)

٢٨١. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

^{١٥} انظر معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

- (أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع التقرير عنها (انظر الفقرة ٢٩٩)؛ أو
- (ب) المراجع قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة ٣٠٠)؛ أو
- (ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة ٣١١).

...

٣١١. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المراجع الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

...

معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

الأمور الواجب الإبلاغ بها

...

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

...

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

٢١١. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- تحديد فترة زمنية وجيزة بشكل غير معقول لإتمام المراجعة.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.

- عدم استعداد الإدارة لإجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عند مطالبتها بذلك.^{١٦}
- وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.^{١٧}

...

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٦(د))

...

٢٤أ. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).^{١٨}
 - عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).^{١٩}
 - عند الإبلاغ بالأمر الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).^{٢٠}
 - عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)،^{٢١} أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
 - عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).^{٢٢}
- ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

...

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار إدارة الجودة (١)^{٢٣} ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر معين. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٤(هـ)
- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢، ٣٩(ج)، (١)، ٤١ - ٤٣

^{١٦} انظر معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٤٢(هـ)

^{١٧} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٨} معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٣٠

^{١٩} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٤٢(و)-٤٥(د)

^{٢٠} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٧

^{٢١} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢

^{٢٢} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٨(أ)

^{٢٣} معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

- معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٥، ٢٠، ٢٣-٢٥
- معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ١٣ و ١٢
- معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرضة الافتتاحية"، الفقرة ٧
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٧
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ٧(ب)-(ج)، ١٠(أ)، ١٣(ب)، ١٤(أ)، ١٧
- معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرات ٤١-٤٢، الفقرة ٥٥
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٧
- معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٢٠ و ٣١
- معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٦
- معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ١٨
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٧-١٩
- ...

معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات ١٣-١٨)

١١. تتضمن مخاطر التحريف الجوهرية المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر

والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.^{٢٤} وتنص أيضاً معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

- معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)^{٢٥} فيما يخص التقديرات المحاسبية؛
- معيار المراجعة (٥٥٠) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{٢٦} فيما يخص الاستمرارية؛
- معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{٢٧} فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

...

تقويم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

...

المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة أ١٣٨. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعان بهم الإدارة والمفصّل عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
 - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
 - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{٢٨}

...

^{٢٤} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ١٢-٢٧

^{٢٥} معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

^{٢٦} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{٢٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{٢٨} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرة ٢٥١، الفقرتان ٢٥١-٢٥٢

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية وتقييمها

١٩٥١. تشير مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفًا يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. ومما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفي حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

تواجه المنشأة خسائر تشغيلية ومشكلات في السيولة وتعتمد على تمويل لم يتم الحصول عليه بعد. في مثل هذه الظروف، قد يستنتج يمكن أن يصدر المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ينشأ عنه خطر تحريف جوهرى على مستوى القوائم المالية. وفي هذه الحالة، قد يلزم تطبيق الإطار المحاسبى باستخدام أحد أسس التصفية، الأمر الذي من المرجح أن يؤثر بشكل واسع الانتشار على جميع الإقرارات.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٦١١-٦٧١)

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

٤. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهرى لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي خطر الأعمال الناشئ عن حدوث انخفاض كبير في القيم السوقية للعقارات إلى زيادة خطر التحريف الجوهرى المرتبط بإقرارات التقويم لمقرض يقدم قروضاً متوسطة الأجل بضمان عقارى. ومع ذلك، فإن نفس الخطر قد تكون له أيضاً تبعات أطول أمداً، خاصةً عندما يقترن بتراجع اقتصادى حاد يرفع في نفس الوقت من الخطر الكامن للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر القروض. وقد يشير بغير صافي التعرض للخسائر الائتمانية، الناتج عن ذلك، إلى أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تنتج عن ذلك انعكاسات على استنتاج الإدارة، والمراجع، بشأن مناسبة استخدام المنشأة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وتصديدهما استنتاجهما لحقيقة وجود عدم تأكد جوهرى. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهرى في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق الثانى على أمثلة لأحداث وحالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى.

معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة (راجع: الفقرتين ١٠-١١)

...

١٧٠. بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقويم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة، وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي جوهرياً، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات جوهرياً ما يلي:

- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
- إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.
- عدم كفاية الإفصاحات عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{٢٩}
- الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.
- الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تزاوُل أنشطة تجارية دولية.

...

معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
٢. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٣٠})، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{٣١})، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال،

^{٢٩} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرات ٣٢-٣٣

^{٣٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

^{٣١} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

التعديلات الاستتباعية نتيجة لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)

معيار المراجعة (٥٢٠)^{٣٢}، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (٢٠٠)^{٣٣} ومعيار المراجعة (٣٣٠)^{٣٤}.

...

معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

الملحق

(راجع: الفقرة ٨)

مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

المثال التوضيحي (١):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث)^{٣٥} غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{٣٦}.**

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٣٧}

^{٣٢} معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

^{٣٣} معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

^{٣٤} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

^{٣٥} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{٣٦} معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{٣٧} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطقياً.

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٣٨} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أمر آخر

...

المثال التوضيحي (٢):

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٣٩}

الآراء

...

^{٣٨} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٣٩} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٤٠*}

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

أمر آخر

...

معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين ٤، ١٦)

...

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٦ (أ))

...

٧٥أ. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي على الحكم المني للمراجع بشأن ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{٤١} متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

...

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٢)

^{٤٠} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

^{*} لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٤١} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

...

١٣٥أ. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى،^{٤٢} بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).^{٤٣}

...

معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٦-٩)

...

الاستفسار (راجع: الفقرة ٧(ب))

٩أ. عند الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عما إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن المراجع قد يستفسر عن الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات دين جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو تعرضت للتلف، على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالالتزامات المحتملة.
- ما إذا كانت هناك أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها، أو من المرتقب إجراؤها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، تثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

...

^{٤٢} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرات ٦٨-٧١

^{٤٣} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

...

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٠
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات معينة لبنود مختارة"، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفساحات"، الفقرة ٣٧
- معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ٢٦
- معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرات ٣٩-٤٠، الفقرة ١٦(هـ)
- معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٣(ج)

...

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٢١)

مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤)^{٤٤} للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

...

^{٤٤} معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

المتطلبات

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣١. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة ١٠٦)

- (أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميم أو تنفيذ مراجع المكون لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛
- (ب) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٥٠)،^{٤٥} العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون؛ (راجع: الفقرة ١٠٧)
- (ج) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)**،^{٤٦} الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو التي حددها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٤٥)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.^{٤٧}

^{٤٥} معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٧

^{٤٦} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{٤٧} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٤٨}

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٤٩} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات ١٧-١٩)

...

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم النتائج (راجع: الفقرتين ١٨ (أ)، ٣٠ (أ))

...

^{٤٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٤٩} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس مطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

١٩١. نظراً لأن المراجع الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ١٨. وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهرية؛
- تقويم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الافتراض الاستمرارية في المحاسبة؛
- تقويم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقويم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع.

...

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

...

المتطلبات

...

تقرير المراجع

...

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

...

الاستمرارية

٢٩. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).^{٥٠}

...

المسؤوليات عن القوائم المالية

...

٣٤. يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرات ٤٦-٤٩أ)

(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، والرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لتمكيها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ؛

(ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة^{٥١} وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرة ٤٩أ)

^{٥٠} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرات ٣٣-٣٤-٣٨

^{٥١} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرة ٢

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٥٠. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير المراجع، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر الآتية: (راجع: الفقرتين ٧١-٧٢)

(أ) عنواناً.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) قسم الرأي الذي يحتوي على إبداء رأي في القوائم المالية، وإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية (بما في ذلك تحديد الدولة منشأ إطار التقرير المالي، إذا لم يكن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، انظر الفقرة ٢٧).

(د) تحديد القوائم المالية للمنشأة التي تمت مراجعتها.

(هـ) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.

(١) ويجب أن تحدد هذه العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

(٢) إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع الإفصاح علناً عندما يكون قد طبق متطلبات الاستقلال التي تخص مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة، فيجب أن تشير تلك العبارة إلى استقلال المراجع عن المنشأة وفقاً لمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة تلك المنشآت.

(و) **عند الاقتضاء**، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في **الفقرات ٣٤-٣٥ و ٣٦ (ج) الفقرة ٢٢** من معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)**، ولا يتعارض معها.

(ز) عند الاقتضاء، قسم "أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض)"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في **الفقرة ٣٥ (ب) ٢٢** من معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)**، ولا يتعارض معها.

(ح) عند الاقتضاء، قسماً يتضمن المعلومات التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، أو المعلومات الإضافية المتعلقة بالمراجعة التي تفرضها أنظمة أو لوائح والتي تتناول، ولا تتعارض مع، متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار.^{٥٢} (راجع: الفقرات ٧٣-٧٦)

(ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٧٢٠).

(ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديد أولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣-٣٦، ولا يتعارض معها.

(ك) إشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والأنظمة أو اللوائح، ووصفاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧-٤٠، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرات ٥١-٥٤)

(ل) فيما يخص عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، اسم الشريك المسؤول عن الارتباط ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.

(م) توقيع المراجع.

(ن) عنوان المراجع.

(س) تاريخ تقرير المراجع.

^{٥٢} معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات ١١-١٦

...

الملحق

(راجع: الفقرة ١٩١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

...

<u>المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل</u>	
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:	
•	مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).
...	
•	استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، <u>خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).</u>
•	تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
...	

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٥٣}

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٥٤}،*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^{٥٣} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطقياً.

^{٥٤} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستفيدين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

الأمور الرئيسية للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٥٥}

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٥٦}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^{٥٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٥٦} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

...

الأمور الرئيسية للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٥٧}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

^{٥٧} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعَدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٥٨} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

^{٥٨} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

مقدمة

نطاق هذا المعيار

...

٤. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع:

(أ) بدلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

(ب) بدلاً عن إبداء المراجع لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛ أو^{٥٩}

(ج) بدلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)؛^{٦٠} عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو

(د) رأياً منفصلاً عن أمور بعينها. (راجع: الفقرات ٥٨-٨١)

...

المتطلبات

...

الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة

...

التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

١٥. يُعد ما يلي، بطبيعته، من الأمور الرئيسية للمراجعة: يُعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أو وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، النتيجة ينشأ عنه عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو عندما تكون الإدارة قد مارست اجتهادات مهمة أثناء استنتاجها أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و ١٤. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة:

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية أو قسم الاستمرارية. (راجع: الفقرتين ٦١-٧١)

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

^{٥٩} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٦٠} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرات ٣٣-٣٤-٣٨

...

٦١. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإن تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الأمر بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الأمور الأخرى الرئيسة للمراجعة الموضحة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير المراجع (انظر الفقرة ١٥). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، ويتم الإبلاغ عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة في تقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٥٨١ من هذا المعيار الكيفية التي يُعرض بها قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير المراجع خلاف الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع.

...

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

...

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣)

...

٤١١. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير أمر معين على القوائم المالية للفترة الحالية إلى مساعدة المراجع في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الأمر أثناء المراجعة، بما يمكن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسة للمراجعة. فعلى سبيل المثال: عندما تقدّم المنشأة إفصاحاً جاداً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن مدى النواتج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو التقديرات المحاسبية المهمة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الأمر كان أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة.

● عندما يخلص المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج والنتيجة عن مجهود المراجع المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (٥٧٠) تُعد أموراً رئيسة للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراجع للأمر الرئيسة للمراجعة في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والمنصَح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة.^{٣٦}

...

كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

...

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في ظروف أخرى (راجع: الفقرة ١٦)

...

٥٨١. يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير المراجع إذا قرر المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها:

^{٣٦} انظر الفقرة ٣٤ من معيار المراجعة (٥٧٠).

الأمر الرئيسة للمراجعة

[باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

...

معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

...

المتطلبات

...

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً

رأي المراجع

...

الامتناع عن إبداء رأي

١٩. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

(أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛

(ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

(د) أن ينص في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي على أنه غير قادر على التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهرى فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٩. ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره قسماً عن:

(أ) الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛^{٦٢}

(ب) الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)؛^{٦٣}

^{٦٢} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١١-١٣

^{٦٣} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٣٤

(ج) عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)؛^{٦٤}

(د) **أو قسماً عن** المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).^{٦٥} (راجع: الفقرة ٢٦٤)

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

١٧أ. يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بآراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرفة بشكلٍ جوهري.

١٨أ. يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفظ، بسبب أن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (٤) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (٥) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على القوائم المالية تأثيرات جوهرية ومنتشرة. وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)**.^{٦٦} أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي بها آراء معدلة.

...

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٩)

٢٦أ. يوفر النص على أسباب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحي بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) لتناول نظر المراجع في اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة ٢٩ من هذا المعيار تحظر تضمين أقسام معينة قسم للأمور الرئيسية للمراجعة أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

...

الملحق

(راجع: الفقرات ١٧١-١٨١، ٢٥٥)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي

^{٦٤} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرات ٣٥-٣٦

^{٦٥} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١١-١٣

^{٦٦} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٥٤

^{٦٧} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

...

المثال التوضيحي (١) - رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث^{٦٨} غير منطبق).
...
استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).
تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٦٩}

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٧٠} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

^{٦٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{٦٩} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطقياً.

^{٧٠} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستفيدين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

الأمور الرئيسية للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٢) - رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

- معيار المراجعة (٧٠١) منطبق؛ ومع ذلك، فقد حدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسية للمراجعة بخلاف الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٧١}

الرأي المعارض

...

أساس الرأي المعارض

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٧٢} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

^{٧١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٧٢} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

الأمر الرئيسي للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٣) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة	
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:	
مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة المنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).	
...	
استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).	
تم الإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).	
...	

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٧٣}

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

^{٧٣} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٧٤*}

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة. واستنتجنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

الأمور الرئيسية للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٤) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٧٥}

الامتناع عن إبداء رأي

...

أساس الامتناع عن إبداء رأي

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة (ص) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ولم يُسمح لنا بالوصول إلى إدارة الشركة (ص) ومراجعتها، بما في ذلك إلى توثيق مراجعي الشركة (ص)

^{٧٤} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

^{*} لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٧٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطباً.

لأعمال المراجعة. ونتيجة لذلك، لم يتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول الشركة (ص)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات الشركة (ص)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات الشركة (ص) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

ونحن غير قادرين على التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المثال التوضيحي (٥) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٧٦}

الامتناع عن إبداء رأي

...

أساس الامتناع عن إبداء رأي

لم يتم التعاقد معنا كمراجعين للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة ونهايتها. ولم تتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ و ٢٠×١، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم تتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من المبالغ مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بمبلغ مجموع ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ونتيجة لهذه الأمور، لم تتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

ونحن غير قادرين على التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، وما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

^{٧٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

مقدمة

نطاق هذا المعيار

٣. يضع معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{٧٧} ومعيار المراجعة (٧٢٠)^{٧٨} متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير المراجع عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين ٤، ٨)

٥أ. من أمثلة الظروف التي قد يرى المراجع أنه من الضروري فيها تضمين فقرة لفت انتباه ما يلي:

- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود، مما لا يُعد حدثاً أو ظرفاً قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.^{٧٩}
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
- وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٩)

٧أ. لا يؤثر تضمين فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

- (أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) عندما تتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو
- (ب) الإفصاحات في القوائم المالية التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق

^{٧٧} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{٧٨} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{٧٩} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

العرض العادل: أو

(ج) التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).^{٨٠} عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٩، ١١)

١٦١. يعتمد مكان إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير المراجع على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). فعلى سبيل المثال:

فقرات لفت الانتباه

- عندما تتعلق فقرة لفت الانتباه بإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الظروف التي يقرر فيها المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح،^{٨١} فقد يرى المراجع أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم **أساس الرأي الاستمرارية أو عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية** لتوفير سياق مناسب لرأي المراجع.
- عندما يتم عرض قسم للأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسية للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه. وقد يضيف المراجع أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "لفت الانتباه"، ومثال ذلك "لفت الانتباه - حدث لاحق"، لتمييز فقرة لفت الانتباه عن الأمور الفردية المبينة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

...

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ١٧١)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على قسم للأمور الرئيسية للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
• مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث)^{٨٢} غير منطبق).
...

^{٨٠} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرات ٣٣-٣٤، ٣٨-٣٩

^{٨١} على سبيل المثال، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، والفقرة ١٤ من معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص".

^{٨٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

• استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

• تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٨٣}

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٨٤} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

لفت الانتباه^{٨٥}

...

الأمور الرئيسية للمراجعة

...

أمر آخر

^{٨٣} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٨٤} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٨٥} وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٦١، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسية للمراجعة أو بعده مباشرة، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه.

...

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة ٨)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٨٦}

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٨٧} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

^{٨٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٨٧} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

لفت انتباه - تأثيرات الحريق

...

معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

...

الملحق

(راجع: الفقرات ٥٥، ٧١، ١٠٠)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل

المثال التوضيحي (١) - الأرقام المقابلة	
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:	
•	مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) ^{٨٨} غير منطبق).
...	
•	استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤). ^{٨٩}
•	المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
...	

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٩٠}

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

^{٨٨} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{٨٩} معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{٩٠} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطقياً.

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٩١}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٩٢}

...

المثال التوضيحي (٢) - الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٩٣}

^{٩١} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

^{*} لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٩٢} في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٩٣} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٩٤}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٩٥}

...

المثال التوضيحي (٣) - الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٩٦}

^{٩٤} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

^{*} لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٩٥} قد يحتاج مصطلح الإدارة إلى استبداله بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{٩٦} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٩٧}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

أمر آخر

...

المثال التوضيحي (٤) - القوائم المالية المقارنة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٩٨}

^{٩٧} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{٩٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الرأي المتحفظ

...

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{٩٩}*

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٠٠}

...

معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرتين ١٤-١٥)

...

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

...

٣٢١. قد تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي لها طابع مستقبلي. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{١٠١}

...

^{٩٩} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١٠٠} قد يحتاج مصطلح الإدارة إلى استبداله بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٠١} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ٢١-٢٢، ٥٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

...

المثال التوضيحي (١) - تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) ١٠٢ غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) ١٠٣.

- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) ١٠٤.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٠٥}

الرأي

...

أساس الرأي

...

^{١٠٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

^{١٠٣} معيار المراجعة (٥٧٠) (المُحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{١٠٤} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{١٠٥} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١٠٦*}

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

الأمور الرئيسية للمراجعة^{١٠٧}

...

المثال التوضيحي (٢) - تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٠٨}

الرأي

...

^{١٠٦} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١٠٧} قسم الأمور الرئيسية للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

^{١٠٨} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١٠٩} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

الأمر الرئيسي للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٣) - تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمر الرئيسي للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

...

أساس الرأي

^{١٠٩} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المساهدين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١١٠} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

المثال التوضيحي (٤) - تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١١١}

الرأي

...

^{١١٠} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١١١} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١١٢} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

الأمر الرئيسة للمراجعة

...

المثال التوضيحي (٥) - تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدث) غير منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**

- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

...

الرأي

...

أساس الرأي

^{١١٢} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس مطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١١٣} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

المثال التوضيحي (٦) - تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، **خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).**
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

...

الرأي المتحفظ

...

^{١١٣} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المسعدين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

أساس الرأي المتحفظ

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١١٤} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

المثال التوضيحي (٧) - تقرير المراجع عن أبة منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة للمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المعارض

...

^{١١٤} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المسعدين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لغرض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

أساس الرأي المعارض

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١١٥} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

...

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

...

معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

١٣٢. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قوائم مالية ذات غرض خاص. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥)^{١١٦} ومعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)^{١١٧} ومعيار المراجعة (٧٢٠)^{١١٨} ومعيار المراجعة (٧٠٦).^{١١٩}

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قوائم مالية ذات غرض خاص

...

^{١١٥} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١١٦} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١١٧} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"

^{١١٨} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^{١١٩} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

الاستمرارية

١٥٠. قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة).^{١٢٠} وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة^{١٢١} فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع^{١٢٢} إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) في ظل ظروف الارتباط.

...

الملحق

(راجع: الفقرة ١٤٤)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

...

<u>المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).</u>
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:
تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص). ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
...
استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، <u>خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).</u>
...
المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
...

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

...

^{١٢٠} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرة ٢

^{١٢١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ (ب) وأ٨

^{١٢٢} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩ (ب) (٤).

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١٢٣} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٢٤}

...

المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص استنتج المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

...

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

^{١٢٣} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١٢٤} في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

الرأي

...

أساس الرأي

...

الاستمرارية

لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالاستمرارية^{١٢٥} *

في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإننا لم نحدد وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعد فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٢٦}

...

المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.

...

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتج خالص المراجع أنه يوجد إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤). ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.

...

- المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

...

^{١٢٥} هذا العنوان الفرعي الإضافي قد يكون مفيداً لتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين لطبيعة الأمور التي يتناولها قسم "الاستمرارية" في تقرير المراجع.

* لأغراض التطبيق في المملكة، فإن هذا العنوان الفرعي ليس متطلباً وإنما إرشادياً يمكن للمراجع إضافته متى قدر أهمية ذلك.

^{١٢٦} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

...

أساس الرأي

...

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X٧ المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح X٨ المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة:

ووصف كيفية تقويم المراجع للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤). / ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح X٨، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح X٨، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهرى، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

واستنتجنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمر الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

/يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠ ١) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة./

أمر آخر

...

معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

...

المتطلبات

...

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

...

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

...

١٤. إذا كان تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة يتضمن:

(أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛ أو ١٢٧

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛ أو ١٢٨

(ج) قسمياً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)؛ أو ١٢٩

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛ أو ١٣٠

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛ أو ١٣١

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عنهما. (راجع: الفقرات ٢٣-٢٧)

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٧)

...

١٢٧ معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

١٢٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

١٢٩ معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، المنشورة الفقرات ٣٥-٣٦-٣٧

١٣٠ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

١٣١ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٢(هـ) (٢)

٦١. إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به المراجع الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)** من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة جدول للمبالغ مستحقة التحصيل، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلاص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عملياً، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع الارتباط من الممكن أن يكون عملياً بدرجة أكبر.

...

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ١٠)

١٠ أ. إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (٢٤٠) ١٣٢ ومعيار المراجعة (٥٥٠) ١٣٣ ومعيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)** ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطبق.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

...

١٧ أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)** ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦)).

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

...

الاستمرارية

١٩ أ. وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة^{١٣٤} فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع^{١٣٥} إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) **(المحدث في عام ٢٠٢٤)** في ظل ظروف الارتباط.

...

^{١٣٢} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

^{١٣٣} معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

^{١٣٤} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ (ب) وأ ٤٨

^{١٣٥} انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩ (ب) (٤).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ١٧)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية

...

<u>المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).</u>	
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:	
•	مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.
...	
•	إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.
...	
•	استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، <u>استنتج خالص المراجع أنه يوجد إلى وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة</u> وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) <u>(المحدث في عام ٢٠٢٤)</u> . ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.
•	المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
...	

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

...

أساس الرأي

...

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (X+) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (X+)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (X+)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

وفي سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وأثناء تكوين رأينا بشأنها، فإننا قد استنتجنا أنه من المناسب للإدارة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القائمة المالية.

واستنتاجاتنا هذه تستند إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريرنا وهي ليست ضماناً لقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية^{١٣٦}

...

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.

...

- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي محددين إلى المعلومات المالية.^{١٣٧}

...

- أساس الاستمرارية في المحاسبة غير ذي صلة عند إعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

...

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

...

أساس الرأي

...

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

^{١٣٦} في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٣٧} يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية^{١٣٨}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X؛ ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولاً لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وهي المسؤولة كذلك عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال. عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية. واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعترض الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي دليل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بتزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف 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 للشركة.^{١٣٩}
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة للأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلتنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القائمة المالية، أو علينا أن نعدل 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 مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدها الإدارة.

^{١٣٨} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٣٩} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

- تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
- ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

...

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).

...

- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.^{١٤٠}

...

- أساس الاستمرارية في المحاسبة غير ذي صلة عند إعداد جدول المبالغ مستحقة التحصيل. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).

- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.

...

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي

...

أساس الرأي

...

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالجدول، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن الجدول قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

^{١٤٠} يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن الجدول^{١٤١}

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد الجدول بطريقة خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد الجدول، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعترض الإدارة تصنيفية الشركة أو إيقاف عملها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الجدول ككل يخلو 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 لمعايير المراجعة 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 هذا الجدول.

توضح الفقرة ٤١ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في الجدول وتقييمها، سواء 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 للشركة.^{١٤٢}
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلبنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدل 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 مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

^{١٤١} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^{١٤٢} يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

...

معيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"

...

المتطلبات

...

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

...

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرة ٢٣)

١٩. عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة:

(أ) رأياً متحفظاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛^{١٤٣} أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛^{١٤٤} أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)؛^{١٤٥} أو

(د) قسماً بعنوان "الاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) عند ممارسة الإدارة لاجتهادات مهمة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛^{١٤٦} أو

(هـ) إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛^{١٤٧} أو

(و) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛^{١٤٨}

وكان المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية الملخصة مُنسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المراجعة أو أنها تُعد ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

(١) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة يتضمن رأياً متحفظاً، أو فقرة لفت انتباه، أو فقرة أمر آخر، أو قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية، أو قسماً بعنوان "الاستمرارية" يشير إلى الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهري، أو إبلاغاً عن الأمور الرئيسية للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع: الفقرة ٢١)

^{١٤٣} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{١٤٤} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^{١٤٥} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤) "الاستمرارية"، الفقرة ٣٥-٣٦-٣٧

^{١٤٦} معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤)، الفقرة ٣٤(ب)

^{١٤٧} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{١٤٨} معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

(٢) وصفاً لما يلي: (راجع: الفقرة ٢٢أ)

- أ. أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية المراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ب. الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو قسم "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية"، أو قسم "الاستمرارية" الذي يشير إلى الاجتهادات المهمة التي مارسها الإدارة أثناء التوصل إلى الاستنتاج المتعلق بعدم وجود حالة عدم تأكد جوهرى، في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو
- ج. التحريف الجوهرى غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المضمنة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. (راجع: الفقرة ١٥أ)

...

الملحق

(راجع: الفقرة ٢٣أ)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.

...

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المراجعة لمنشأة مدرجة.
- ...
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية".
- يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة إبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.^{١٤٩}

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

...

القوائم المالية الملخصة

...

^{١٤٩} كما هو موضح في الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠١)، فإن عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢ للفقرات ٣٦-٣٥ من معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

القوائم المالية المراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠٢٤. ويتضمن ذلك التقرير أيضاً:

- قسمًا بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح (٦)X في القوائم المالية المراجعة. ويشير الإيضاح (٦)X في القوائم المالية المراجعة إلى أن الشركة (أ) تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)X من القوائم المالية المراجعة إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح (٥) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.^{١٥١}
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسية الأخرى^{١٥١} للمراجعة. [الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية].^{١٥٢}

...

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) اعتبارات خاصة عند مراجعة الأدوات المالية

...

الملحق

(راجع: الفقرة ١٤٤)

أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

...

١٧. يمكن أن تنطوي الأدوات المالية على الخطر المصاحب لها المتمثل في احتمالية تكبد خسارة تتجاوز مبلغ قيمة الأداة المالية، إن وجد، المثبت في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، قد يجبر الهبوط المفاجئ في سعر السوق لسلعة ما المنشأة على تكبد خسائر لإغلاق مركز آجل في تلك السلعة بسبب متطلبات الضمان الرهني أو الهامش. وفي بعض الحالات، قد **تشير تكون الخسائر المحتملة إلى حدث أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة بما يكفي لإثارة شكوك معتبرة** حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تقوم المنشأة بإجراء تحليلات حساسية أو تحليلات للقيمة المعرضة للخطر لتقييم التأثيرات المستقبلية الافتراضية على الأدوات المالية المعرضة لمخاطر السوق. لكن تحليل القيمة المعرضة للخطر لا يعكس بشكل كامل مدى المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على المنشأة؛ وقد يكون تحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات خاضعين أيضاً لبعض القيود.

...

^{١٥٠} قد يقوم المراجع بتضمين وصف إضافي بشأن كيفية تقويمه للتقييم الذي نفذته الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً للفقرة ٣٥ (ب) من معيار المراجعة (٥٧٠) (المحدث في عام ٢٠٢٤).

^{١٥١} في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

^{١٥٢} قد يضمن المراجع شرحاً إضافياً عن الأمور الرئيسية للمراجعة التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2025 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in April 2026, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أبريل ٢٠٢٦ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٥ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر ٢٠٢٥ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان “بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين”. والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2026 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٦ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ISBN: [978-0-60815-609-2]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2025 Edition] ردمك: [978-0-60815-609-2]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”