SOCPA
الهيئة السعودية
للمراجعين والمحاسبين

VISION رؤية 2030
المملكة العربية السعودية
KINGDOM OF SAUDI ARABIA

IFAC

الاتحاد الدولي للمحاسبين

دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة

الجزء الأول - المفاهيم الرئيسية

الإصدار الرابع

ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

International
Federation
of Accountants

قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بترجمة "دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة"، الذي أعده الاتحادُ الدولي للمحاسبين بدعم من لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة التابعة للاتحاد.

وتمثل هذه اللجنة مصالح المحاسبين المهنيين الذين يعملون في المكاتب الصغيرة والمتوسطة وغيرهم من المحاسبين المهنيين الذين يقومون بتقديم الخدمات للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ويمكن تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري من الموقع الإلكتروني الخاص بالهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من خلال الرابط: https://socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Digital-Library/Free-Books.aspx، كما يمكن تحميل النسخة الإنجليزية من الموقع الإلكتروني الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الرابط: www.ifac.org/smp. والنص المعتمد هو النص المنشور باللغة الإنجليزية.

ويخدم الاتحاد الدولي للمحاسبين المصلحة العامة ويعزز مهنة المحاسبة عن طريق:

- تقديم الدعم لتطوير معايير دولية عالية الجودة؛
- التشجيع على إقرار هذه المعايير وتطبيقها؛
- بناء الكفاءات لدى هيئات المحاسبة المهنية؛
- التعبير عن قضايا المصلحة العامة.

للحصول على المزيد من المعلومات، الرجاء إرسال رسالة إلكترونية إلى السيد كريستوفر أرنولد، رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/ المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث على البريد الإلكتروني ChristopherArnold@ifac.org.

مسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين قام بنشرها الاتحاد وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.
ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كان سبب هذه الخسارة الإهمال أو غير ذلك.
شعار الاتحاد الدولي للمحاسبين والاسم "International Federation of Accountants" والاختصار "IFAC" هي علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر دول العالم.
حقوق التأليف والنشر © ٢٠١٨ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. ويلزم الحصول على موافقة خطية من الاتحاد لنسخ هذا المستند أو تخزينه أو إرساله أو إعداد نسخ أخرى مشابهة له، إلا في حال استخدامه للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. للاتصال permissions@ifac.org

ردمك: ٤-٣٥٣-٦٠٨١٥-١-٩٧٨

الناشر: IFAC

المترجم: SOCPA الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

الفهرس

الجزء الأول	إحالات مرجعية إلى معايير المراجعة الرئيسية	رقم الصفحة
تمهيد		د
طلب الحصول على التعليقات		هـ
١. كيفية استخدام الدليل		١
٢. المعايير الدولية للمراجعة		٥
المفاهيم الرئيسية		١١
٣. قواعد سلوك وآداب المهنة، ومعايير المراجعة، ورقابة الجودة	رقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠	١١
٤. المراجعة على أساس المخاطر - نظرة عامة	معايير متعددة	٢٣
٥. الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات	٣١٥	٣٩
٦. إقرارات القوائم المالية	٣١٥	٦٢
٧. الأهمية النسبية وخطر المراجعة	٣٢٠	٦٩
٨. إجراءات تقييم المخاطر	٢٤٠، ٣١٥	٧٩
٩. الاستجابة للمخاطر المقيَّمة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠	٨٩
١٠. إجراءات المراجعة الإضافية	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠	٩٩
١١. التقديرات المحاسبية	٥٤٠	١١٨
١٢. الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠	١٢٦
١٣. الأحداث اللاحقة	٥٦٠	١٣٥
١٤. الاستمرارية	٥٧٠	١٤١
١٥. ملخص بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى	٢٥٠ (المُحدَّث)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠	١٥٠
١٦. توثيق أعمال المراجعة	رقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠	١٩٥
١٧. تكوين رأي في القوائم المالية	٧٠٠، ٧٠١	٢٠٨

الفهرس

الجزء الثاني	إحالات مرجعية إلى معايير المراجعة الرئيسية	رقم الصفحة
تمهيد		د
طلب الحصول على التعليقات		هـ
١. كيفية استخدام الدليل		١
٢. مقدمة عن دراسات الحالة		٥
المرحلة الأولى: تقييم المخاطر		
٣. تقييم المخاطر - نظرة عامة		١٥
الأنشطة المبدئية		
٤. قبول الارتباط والاستمرار فيه	رقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠	١٩
التخطيط للمراجعة		
٥. الاستراتيجية العامة للمراجعة	٣٠٠	٣٥
٦. تحديد الأهمية النسبية واستخدامها	٣٢٠، ٤٥٠	٤٥
٧. مناقشات فريق المراجعة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥	٦٠
تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر		
٨. الخطر الملازم - التعرف عليه	٢٤٠، ٣١٥	٦٨
٩. الخطر الملازم - تقييمه	٢٤٠، ٣١٥	٩٣
١٠. المخاطر المهمة	٢٤٠، ٢٦٠، ٣١٥، ٣٣٠	١٠٣
١١. فهم الرقابة الداخلية	٣١٥	١١٣
١٢. تقويم الرقابة الداخلية	٣١٥	١٢٦
١٣. الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية	٢٦٥	١٥٣
١٤. ختام مرحلة تقييم المخاطر	٣١٥	١٦٣
المرحلة الثانية: الاستجابة للمخاطر		
١٥. الاستجابة للمخاطر - نظرة عامة	–	١٧٤
١٦. خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر	٢٦٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠	١٧٧
١٧. تحديد مدى الاختبارات	٣٣٠، ٥٠٠، ٥٣٠	١٩٦
١٨. توثيق الأعمال المنفذة	٢٣٠	٢٢٢
١٩. الإفادات المكتوبة	٥٨٠	٢٢٦
المرحلة الثالثة: إعداد التقرير		
٢٠. إعداد التقرير - نظرة عامة	–	٢٣٧
٢١. تقويم أدلة المراجعة	٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠	٢٤٠
٢٢. الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٢٦٠، ٢٦٥، ٤٥٠	٢٥٧
٢٣. التعديلات على تقرير المراجع	٧٠٥	٢٦٧
٢٤. فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى	٥٧٠، ٧٠٦	٢٧٩
٢٥. المعلومات المقارنة	٧١٠	٢٨٦

تمهيد

مرحباً بكم في الإصدار الرابع من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ومنذ الإصدار الثالث الذي تم نشره في عام ٢٠١١، قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بإنجاز مشروعات تتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين؛ ومسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى؛ وتقرير المراجع؛ والإفصاحات وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. ولذلك تم تحديث الإصدار الرابع تبعاً لهذه التغييرات التي تمت مؤخراً في معايير المراجعة، بحيث يكون متفقاً مع نسخة عام ٢٠١٦-٢٠١٧ من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. ولقد اغتنمنا الفرصة أيضاً لتنقيح بعض المحتوى الفني وإدخال بعض التحسينات الأخرى الطفيفة على طريقة العرض. ووعياً منا بأن العديد من المستخدمين ربما يكونون بصدد ترجمة الدليل، فقد حاولنا قدر المستطاع جعل التنقيحات في هذا الإصدار عند حدها الأدنى.

وقد تم نشر الدليل لأول مرة في عام ٢٠٠٧، وجرى إعداده في البداية بالتعاون مع المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين -الذي أصبح الآن جمعية المحاسبين القانونيين في كندا- بهدف تمكين المحاسبين القانونيين من اكتساب فهم عميق لعمليات المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة من خلال شرح المعايير وتقديم أمثلة توضيحية لها. ويقدم الدليل نهجاً عملياً لكيفية تنفيذ المراجعة، يمكن للمحاسبين القانونيين استخدامه عند تنفيذ عمليات المراجعة على أساس المخاطر للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومن شأن هذا الدليل في نهاية المطاف أن يساعد المحاسبين القانونيين في تنفيذ عمليات مراجعة عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة، مما يمكنهم من خدمة المنشآت الصغيرة والمتوسطة والمصلحة العامة بشكل أفضل.

ويقدم الدليل إرشادات غير ملزمة بشأن تطبيق معايير المراجعة. ولا ينبغي استخدام الإرشادات كبديل عن قراءة معايير المراجعة، ولكن ينبغي استخدامها كملحق لدعم التطبيق المتسق لهذه المعايير عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ولا يتناول الدليل جميع الجوانب المتعلقة بمعايير المراجعة ولا ينبغي استخدامه لأغراض تحديد أو إثبات الالتزام بتلك المعايير.

وبهدف مساعدة الهيئات الأعضاء على تحقيق الاستفادة القصوى من هذا الدليل والإصدار المرتبط به، دليل رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعداد دليل مصاحب، يضم مواداً إضافية، بهدف دعم استخدام الأدلة لأغراض التعلم والتدريب. ويتضمن الدليل المصاحب اقتراحات بشأن كيفية استفادة الهيئات والمكاتب الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين من الأدلة الإرشادية بأفضل ما يكون لتتناسب مع الاحتياجات الخاصة بكل منها وظروف الدول التي تعمل فيها.

وربما يكون لدى القراء اهتمام بالمشروعات القائمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وقت إعداد هذا الدليل، والتي من بينها التقديرات المحاسبية ورقابة الجودة ومعيار المراجعة ٣١٥ (المُحدَّث) وتحليلات البيانات. غير أن هذا الدليل لا يقدم بأي حال من الأحوال توقعات عن التغييرات المحتملة في هذه المجالات.

وأخيراً، نرحب بالقراء لزيارة المساحة المخصصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط www.ifac.org/SMP ومتابعتنا على تويتر على IFAC_SMP@ للاطلاع على المزيد من التفاصيل عن أعمال لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ونرحب بهم كذلك في بوابة المعرفة العالمية (www.ifac.org/Gateway) لمطالعة مجموعة واسعة من الموارد والأخبار والمقالات.

مونيكا فورستر

رئيس لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة
الاتحاد الدولي للمحاسبين
أبريل ٢٠١٨

طلب الحصول على التعليقات

هذا هو الإصدار الرابع من الدليل. ورغم أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى أن هذا الدليل مفيدٌ وعلى مستوى عالٍ من الجودة، إلا أنه قابل للتحسين. ومن ثمّ، فهو ملتزم بتحديث هذا الدليل بصورة منتظمة، لضمان اتساقه مع المعايير الحالية وتحقيقه لأكبر استفادة ممكنة.

ويرحب الاتحاد بتلقي التعليقات من هيئات وضع المعايير الوطنية والهيئات الأعضاء في الاتحاد والمحاسبين القانونيين وغيرهم. ويرحب على الأخص بوجهات النظر حول التساؤلات الآتية:

١. كيف تستخدمون هذا الدليل؟ هل تستخدمونه على سبيل المثال كمادة تدريبية، أو كدليل مرجعي عملي، أم بطريقة أخرى؟

٢. هل ترون أن هذا الدليل معد بحيث يلائم بما يكفي أعمال مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

٣. هل تجدون الدليل سهل التصفح؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يمكنكم اقتراح آلية لتحسين ذلك؟

٤. ما الطرق الأخرى باعتقادكم لجعل الدليل أكثر فائدة؟

٥. هل أنتم على علم بأي منتجات – كمواد تدريبية ونماذج وقوائم تحقق وبرامج – تم وضعها استناداً إلى هذا الدليل؟ إذا كانت الإجابة نعم، يرجى ذكر التفاصيل.

يرجى إرسال الملاحظات إلى السيد كريستوفر أرنولد، رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/ المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث على البريد الإلكتروني:
ChristopherArnold@ifac.org

الفاكس: ٩٥٧٠-٢٨٦-٢١٢ ١+

العنوان البريدي: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017, USA

إخلاء المسؤولية

يهدف هذا الدليل إلى مساعدة المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ولا يقصد به أن يكون بديلاً عن المعايير نفسها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي على المحاسب القانوني الاستفادة من هذا الدليل في ضوء حكمه المهني والحقائق والظروف التي تنطوي عليها كل مراجعة بعينها. ولا تتحمل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية أو التزام قد ينشأ، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، نتيجة استخدام هذا الدليل وتطبيقه.

١. كيفية استخدام الدليل

تكمن الغاية من هذا الدليل في تقديم إرشادات عملية للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بتنفيذ ارتباطات مراجعة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومع ذلك، لا ينبغي استخدام أية مادة واردة في الدليل كبديل لأي مما يلي:

- **قراءة معايير المراجعة وفهمها**

  يفترض أن المحاسبين القانونيين قد قاموا بقراءة نصوص المعايير الدولية للمراجعة الواردة في إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والتي يمكن تحميلها مجاناً من الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين على الرابط التالي https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx ومن صفحة المنشورات والموارد على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد على الرابط التالي www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources (استخدم التصفية حسب "Handbooks, Standards, and Pronouncements"). وتنص الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٢٠٠) على وجوب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. ويمكن الحصول أيضاً على معايير المراجعة، وكذلك الأسئلة الشائعة وغيرها من المواد الداعمة، من مركز التوضيحات على الرابط التالي www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **استخدام الحكم المهني**

  بغية تطبيق معايير المراجعة بفاعلية، يلزم ممارسة الحكم المهني على أساس الحقائق والظروف الخاصة بالمكتب والتي ينطوي عليها كل ارتباط بعينه.

ورغم أن المكاتب الصغيرة والمتوسطة هي التي من المتوقع أن تكون المستخدم الرئيسي لهذا الدليل، إلا أن الدليل يهدف إلى مساعدة جميع المحاسبين القانونيين في تطبيق معايير المراجعة على عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ويمكن استخدام الدليل للأغراض الآتية:

- اكتساب فهم أكثر عمقاً للمراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة؛
- إعداد دليل للموظفين (يتم استكماله حسب الضرورة بالمتطلبات المحلية والإجراءات الخاصة بالمكتب) ليتم استخدامه في الأعمال اليومية، وكأساس للدورات التدريبية ودراسات ومناقشات الأفراد؛
- المساعدة في ضمان اتباع الموظفين لمنهج ثابت عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

ويشير هذا الدليل في الغالب إلى فريق الارتباط، وهو ما يعني ضمناً وجود أكثر من مراجع واحد مشارك في تنفيذ ارتباط المراجعة. ومع ذلك، تنطبق نفس المبادئ العامة على ارتباطات المراجعة التي ينفذها شخص واحد فقط (المحاسب القانوني).

١/١ إعادة إصدار الدليل وترجمته وتكييفه

يشجع الاتحاد الدولي للمحاسبين على إعادة إصدار منشوراته وترجمتها وتكييفها، ويعمل على تيسير ذلك. وينبغي على الأطراف المعنية التي ترغب في إعادة إصدار هذا الدليل أو ترجمته أو تكييفه الاتصال بالاتحاد على البريد الإلكتروني permissions@ifac.org.

٢/١ محتوى الفصول وترتيبها

بدلاً من تقديم ملخص لكل معيار بالترتيب، تم تنظيم هذا الدليل في جزأين كما يلي:

- الجزء الأول - المفاهيم الرئيسية
- الجزء الثاني - الإرشادات العملية

وهذا هو الجزء الأول من الدليل، وهو يقدم نظرة عامة عن عملية المراجعة بأكملها ويناقش المفاهيم الأساسية للمراجعة مثل الأهمية النسبية والإقرارات والرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر واستخدام إجراءات المراجعة الإضافية في الاستجابة للمخاطر المقيَّمة. ويشتمل أيضاً على ملخص لمتطلبات معايير المراجعة التي تتعلق بما يلي:

- مجالات محددة مثل التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة والاستمرارية وغيرها من المجالات؛
- متطلبات التوثيق؛
- تكوين رأي في القوائم المالية.

ويركز الجزء الثاني من الدليل على كيفية تطبيق المفاهيم التي تم توضيحها في الجزء الأول. وهو يتبع المراحل المعتادة التي ينطوي عليها تنفيذ المراجعة، بدءاً من قبول العميل والتخطيط وتقييم المخاطر ثم الاستجابة للمخاطر وتقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين رأي مراجعة مناسب.

ملخص ترتيب الدليل

تم ترتيب كل فصل في كلا جزأي هذا الدليل على النحو الآتي:

- **عنوان الفصل**

- **مخطط عملية المراجعة - اقتباس**

  تحتوي معظم الفصول على اقتباس من مخطط عملية المراجعة (عند الاقتضاء) لتحديد الأنشطة التي يتناولها الفصل بالتحديد.

- **محتوى الفصل**

  يشرح هذا القسم محتوى الفصل والغرض منه.

- **معايير المراجعة ذات الصلة**

  تبدأ معظم الفصول في هذا الدليل ببعض الاقتباسات من معايير المراجعة التي تُعد ذات صلة بمحتوى الفصل. وتشتمل هذه الاقتباسات على المتطلبات ذات الصلة، وفي بعض الحالات، على الأهداف (يتم تظليلها أحياناً بشكل منفصل إذا كان الفصل يركز بشكل رئيسي على معيار مراجعة معين) والمواد التطبيقية وعلى تعريفات مختارة. ولا يُقصد من تضمين هذه الاقتباسات الإيحاء بأن المواد الأخرى الواردة في المعيار والتي لم يرد ذكرها في الدليل بصفة خاصة، أو أن معايير المراجعة الأخرى التي تتعلق بالموضوع محل النقاش، لا يلزم مراعاتها. بل إن هذه الاقتباسات تعتمد على تقدير المؤلفين لما يُعدّ ذا صلة بمحتوى كل فصل بعينه. فعلى سبيل المثال، تنطبق متطلبات معايير المراجعة ٢٠٠ و٢٢٠ و٣٠٠ طوال عملية المراجعة، ولكن لم يتم تناولها إلا في فصل أو اثنين.

- **نظرة عامة ومواد الفصل**

  يحتوي قسم النظرة العامة في كل فصل على ما يلي:

  – اقتباسات من معايير المراجعة المنطبقة؛
  – نظرة عامة على ما يتناوله الفصل.

ويلي النظرة العامة مناقشة أكثر تفصيلاً للموضوع محل النقاش وإرشادات/ منهجية عملية خطوة بخطوة حول كيفية تطبيق معايير المراجعة ذات الصلة. وقد يشتمل ذلك على بعض الإحالات المرجعية إلى معايير المراجعة المنطبقة. ورغم أن الدليل يركز بشكل حصري على معايير المراجعة (بخلاف سلسلة معايير المراجعة ٨٠٠) التي تنطبق على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية، فقد تمت الإشارة أيضاً إلى قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لقواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين (قواعد سلوك وآداب المهنة) والمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

- **نقاط يلزم مراعاتها**

  يحتوي الدليل على عدد من النقاط التي يلزم مراعاتها. وتوفر هذه النقاط إرشادات عملية بشأن مسائل المراجعة التي يسهل عدم الانتباه لها، أو عندما يكون من

المحتمل أن يواجه المحاسبون القانونيون صعوبة في استيعاب مفاهيم معينة وتطبيقها.

- **دراسات الحالة التوضيحية**

لشرح الطرق التي يمكن تطبيق معايير المراجعة بها في الواقع العملي، يحتوي الجزء الثاني من الدليل على دراستي حالة. وفي نهاية العديد من فصول الجزء الثاني، يتم مناقشة منهجين محتملين لتوثيق تطبيق متطلبات المعايير. يُرجى الرجوع إلى الفصل الثاني من الجزء الثاني لهذا الدليل للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة.

دراسات الحالة والتوثيق المقدم هما لغرض التوضيح لا أكثر. والتوثيق المقدم هو اقتباس بسيط من أحد ملفات المراجعة النموذجية، وهو يوضح طريقة واحدة فحسب من الطرق المحتملة التي يمكن اتباعها للالتزام بمتطلبات المعايير. ولا تعرض البيانات والتحليلات والتعليقات المقدمة إلا بعض الظروف والاعتبارات التي يلزم على المراجع تناولها في عملية المراجعة. وكما هو الحال دائماً، يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني.

وتعتمد دراسة الحالة الأولى على منشأة وهمية هي "دفتا للأثاث". وهي منشأة محلية مملوكة لإحدى العائلات، تزاول نشاط تصنيع الأثاث ويعمل بها ١٥ موظفاً بدوام كامل. وتحتوي المنشأة على هيكل تنظيمي بسيط، ومستويات إدارية معدودة، ومعالجة بسيطة للمعاملات. ويستخدم قسم المحاسبة إحدى حزم البرمجيات القياسية المتاحة في السوق.

وتعتمد دراسة الحالة الثانية على منشأة وهمية أخرى هي "كومار وشركاه". وهي منشأة متناهية الصغر يعمل بها موظفان اثنان بدوام كلي إضافة إلى مالكها ومسؤول حسابات يعمل بدوام جزئي.

منشورات الاتحاد الأخرى

يمكن قراءة هذا الدليل أيضاً جنباً إلى جنب مع دليل رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة، الذي يمكن تحميله مجاناً من الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين على الرابط https://socpa.org.sa/Socpa/Licenses-and-Quality/2043/Quality-Performance.aspx، ومن موقع المنشورات والموارد الإلكترونية للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides.

٣/١ مسرد المصطلحات

يستخدم هذا الدليل العديد من المصطلحات المعرفة في قواعد سلوك وآداب المهنة ومسرد المصطلحات ومعايير المراجعة (الواردة في كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة). ويجب على كل من الشركاء والموظفين أن يكونوا على دراية بهذه التعريفات.

ويستخدم الدليل أيضاً المصطلحات الآتية:

أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش

هي أدوات الرقابة التي تصممها الإدارة لمنع أو اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش. وفيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، قد لا تمنع هذه الأدوات حدوث الغش، ولكنها ستكون بمثابة رادع وستجعل التستر على ارتكاب الغش أكثر صعوبة. ومن الأمثلة النموذجية لهذه الأدوات:

- السياسات والإجراءات التي توفر المزيد من المساءلة، مثل التوقيع بالموافقة فيما يخص قيود اليومية؛
- تحسين أدوات الرقابة الخاصة بالوصول إلى البيانات والمعاملات الحساسة؛
- الإنذارات الصامتة؛
- تقارير التناقضات والاستثناءات؛
- المسارات التتبعية للمراجعة؛
- خطط مكافحة الغش في حالات الطوارئ؛
- إجراءات الموارد البشرية مثل تحديد/متابعة الأفراد الذين تزيد احتمالية ارتكابهم للغش عن المتوسط (على سبيل المثال، نمط حياة شديد البذخ)؛
- آليات الإبلاغ عن وقائع الغش المحتملة دون حاجة مقدم البلاغ إلى الكشف عن هويته.

المخاطر المنتشرة وأدوات الرقابة الشاملة

تتعلق بعض المخاطر وأدوات الرقابة بالمنشأة ككل. ويتم تصميم أدوات الرقابة الشاملة (يُشار إليها أيضاً بلفظ أدوات الرقابة على مستوى المنشأة) للمساعدة في دعم عمل

أدوات الرقابة على المعاملات. وبالتالي، يُنظر إلى المخاطر المنتشرة وأدوات الرقابة الشاملة على مستوى القوائم المالية.

والمخاطر وأدوات الرقابة التي لها تأثير منتشر في القوائم المالية هي التي تكون، بحسب حكم المراجع:

(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو

(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

وغالباً ما تكون أدوات الرقابة الشاملة أقل وضوحاً من أدوات الرقابة التي تعمل على مستوى الإقرارات. وهي تشكل الأساس الجوهري الذي تُبنى عليه سائر أدوات الرقابة الداخلية (مثل أدوات الرقابة على المعاملات). ومن أمثلة أدوات الرقابة الشاملة تعهد الإدارة بالسلوك الأخلاقي وموقفها السلوكي تجاه نظام الرقابة الداخلية والآلية المتبعة لتعيين الأفراد المؤهلين ومنع الغش وإعداد التقارير المالية في نهاية الفترات.

المخاطر وأدوات الرقابة الخاصة بالمعاملات

تتعلق بعض المخاطر وأدوات الرقابة بجوانب معينة في القوائم المالية أو بإقرارات خاصة. وتقوم الإدارة بتصميم أدوات الرقابة على المعاملات للتخفيف من أثر المخاطر المرتبطة بها. ويتمثل الغرض من هذه الأدوات في ضمان التصريح، على نحو سليم، بتنفيذ جميع المعاملات ومعالجتها وتسجيلها في السجلات المحاسبية بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة.

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.

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 لمنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

المدير المالك

يشير إلى مالك المنشأة الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي. وفي معظم الحالات، يكون المدير المالك هو أيضاً الشخص المكلف بحوكمة المنشأة.

المكتب الصغير والمتوسط

مكتب محاسبي يتصف بما يلي:

- عملاؤه في الغالب من المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- يستخدم موارد خارجية لدعم موارده الفنية الداخلية المحدودة؛
- يوظف عدداً محدوداً من الموظفين المهنيين.

وتختلف العوامل التي تحدد ما يُعد مكتباً صغيراً ومتوسطاً من دولة إلى أخرى.

٢. المعايير الدولية للمراجعة

بنية المعايير الدولية للمراجعة

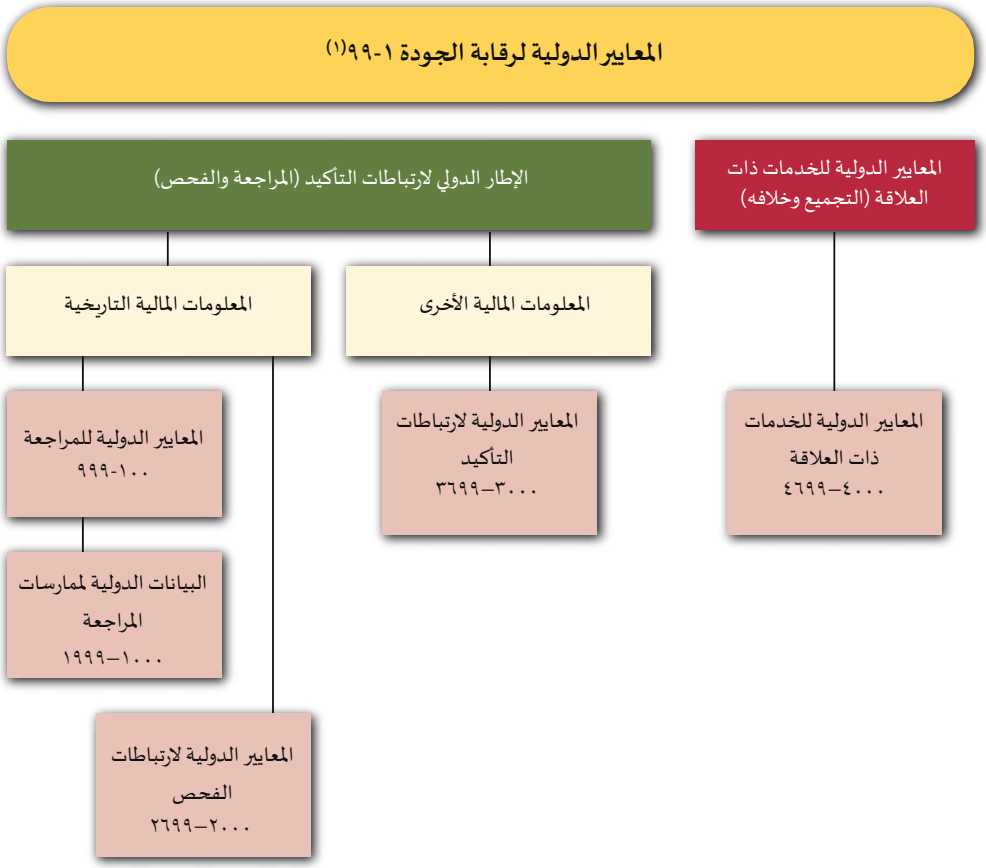
تشترك المعايير الدولية للمراجعة في البنية الآتية:

عناصر المعيار	الملاحظات
المقدمة	شرح لغرض المعيار ونطاقه، بما في ذلك كيفية ارتباط المعيار بالمعايير الأخرى، وموضوع المعيار، والتوقعات المحددة المأمولة من المراجع وغيره، وسياق وضع المعيار.
الأهداف	الهدف الذي سيقوم المراجع بتحقيقه نتيجةً لالتزامه بمتطلبات المعيار. ولتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يلزم على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير. وتتطلب الفقرة ٢١(أ) من معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع: (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؛ (ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
التعريفات	توضيح لمعاني مصطلحات معينة لأغراض معايير المراجعة. ويتم ذكر هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق. ولا يُقصد بها إلغاء التعريفات التي ربما تكون قد تم وضعها لأغراض أخرى، كتلك المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح. وما لم يُذكر خلاف ذلك، يكون لهذه المصطلحات المعاني نفسها في جميع معايير المراجعة.
المتطلبات	يوضح هذا القسم المتطلبات الخاصة بالمراجع. ويحتوي كل متطلب على الكلمة "يجب". فعلى سبيل المثال، تحتوي الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٢٠٠) على المتطلب الآتي: "يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري".
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار المراجعة وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها: • قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛ • قد تتضمن اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر، عند الاقتضاء؛ • قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة. ومع ذلك، تتطلب الإجراءات الفعلية التي يقوم المراجع باختيارها استخدام الحكم المهني بناءً على الظروف الخاصة بالمنشأة ومخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

عناصر المعيار	الملاحظات
الملاحق	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.

١/٢ فهرس معايير المراجعة والإحالات المرجعية

يوضح الشكل أدناه إطار المعايير.



١- يُرجى مراعاة صدور معايير جديدة لإدارة الجودة، وهي غير مضمنة في هذا الدليل لصدور هذا الدليل قبل اعتمادها.

يحتوي الجدول الآتي على إحالات مرجعية تربط معايير المراجعة ومعيار رقابة الجودة (١) بالفصول المقابلة لها في هذا الدليل.

ملحوظة: يحتوي هذا الجدول فقط على إحالات مرجعية إلى فصول هذا الدليل التي تتناول المتطلبات الرئيسية لتطبيق المعايير ذات الصلة. وقد تظهر أيضاً إحالات مرجعية أخرى لمعايير بعينها في الفصول الأخرى.

الإحالات المرجعية إلى المعايير		الجزء والفصول ج١ = الجزء الأول ج٢ = الجزء الثاني
رقابة الجودة (١)	رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة	ج١/٣، ١٦ ج٢/ ٤
٢٠٠	الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة	ج١/٣، ٤
٢١٠	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	ج٢/ ٤

الإحالات المرجعية إلى المعايير		الجزء والفصول ج١ = الجزء الأول ج٢ = الجزء الثاني
٢٢٠	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	ج١/ ٣، ١٦، ج٢/ ٤، ٢١
٢٣٠	توثيق أعمال المراجعة	ج١/ ٣، ١٦، ج٢/ ١٨
٢٤٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	ج١/ ٨، ٩، ١٦ ج٢/ ٧، ٨، ٩، ١٠
٢٥٠ (المُحدَّث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	ج١/ ١٥
٢٦٠	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	ج٢/ ١٦، ٢٢
٢٦٥	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	ج٢/ ١٣، ٢٢
٣٠٠	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	ج١/ ٩، ١٦ ج٢/ ٤، ٥، ٧، ١٦
٣١٥	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها	ج١/ ٤، ٥، ٦، ٨، ١٦ ج٢/ ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٤
٣٢٠	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة	ج١/ ٧، ج٢/ ٦
٣٣٠	استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة	ج١/ ٤، ٩، ١٠، ١٦ ج٢/ ١٠، ١٦، ١٧، ٢١
٤٠٢	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية	ج١/ ١٥
٤٥٠	تقويم التحريفات المُكتشفة خلال المراجعة	ج٢/ ٦، ٢١، ٢٢
٥٠٠	أدلة المراجعة	ج١/ ٩، ج٢/ ١٦، ١٧
٥٠١	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة	ج١/ ١٥
٥٠٥	المصادقات الخارجية	ج١/ ١٠
٥١٠	ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	ج١/ ١٥
٥٢٠	الإجراءات التحليلية	ج١/ ١٠، ج٢/ ٢١
٥٣٠	العينات في المراجعة	ج٢/ ١٧
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	ج١/ ١١، ج٢/ ٢١
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	ج١/ ١٢
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	ج١/ ١٣
٥٧٠	الاستمرارية	ج١/ ١٤
٥٨٠	الإفادات المكتوبة	ج٢/ ١٩
٦٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)	ج١/ ١٥
٦١٠	استخدام عمل المراجعين الداخليين	ج١/ ١٥
٦٢٠	استخدام عمل خبير استعان به المراجع	ج١/ ١٥
٧٠٠	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	ج١/ ٤، ١٧
٧٠١	الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل	ج١/ ٤، ١٧

الإحالات المرجعية إلى المعايير		الجزء والفصول ج١ = الجزء الأول ج٢ = الجزء الثاني
٧٠٥	التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل	ج٢/ ٢٣
٧٠٦	فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل	ج٢/ ٢٤
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	ج٢/ ٢٥
٧٢٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	ج١/ ١٥
٨٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص	لم يتم تناوله*
٨٠٥	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	لم يتم تناوله*
٨١٠	الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة	لم يتم تناوله*

*اعتُبر أن لمعايير المراجعة (٨٠٠) و(٨٠٥) و(٨١٠) تطبيق محدود في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الوقت الحالي، لذلك لم يتم تناولها في هذا الإصدار من الدليل.

يحتوي الجدول الآتي على إحالات مرجعية تربط فصول الدليل بالمعايير الرئيسية التي تم تناولها فيها.

ملحوظة: يحتوي الجدول على إحالات مرجعية عامة فحسب. وتغطي العديد من فصول هذا الدليل جوانب تم تناولها في أكثر من معيار واحد بعينه.

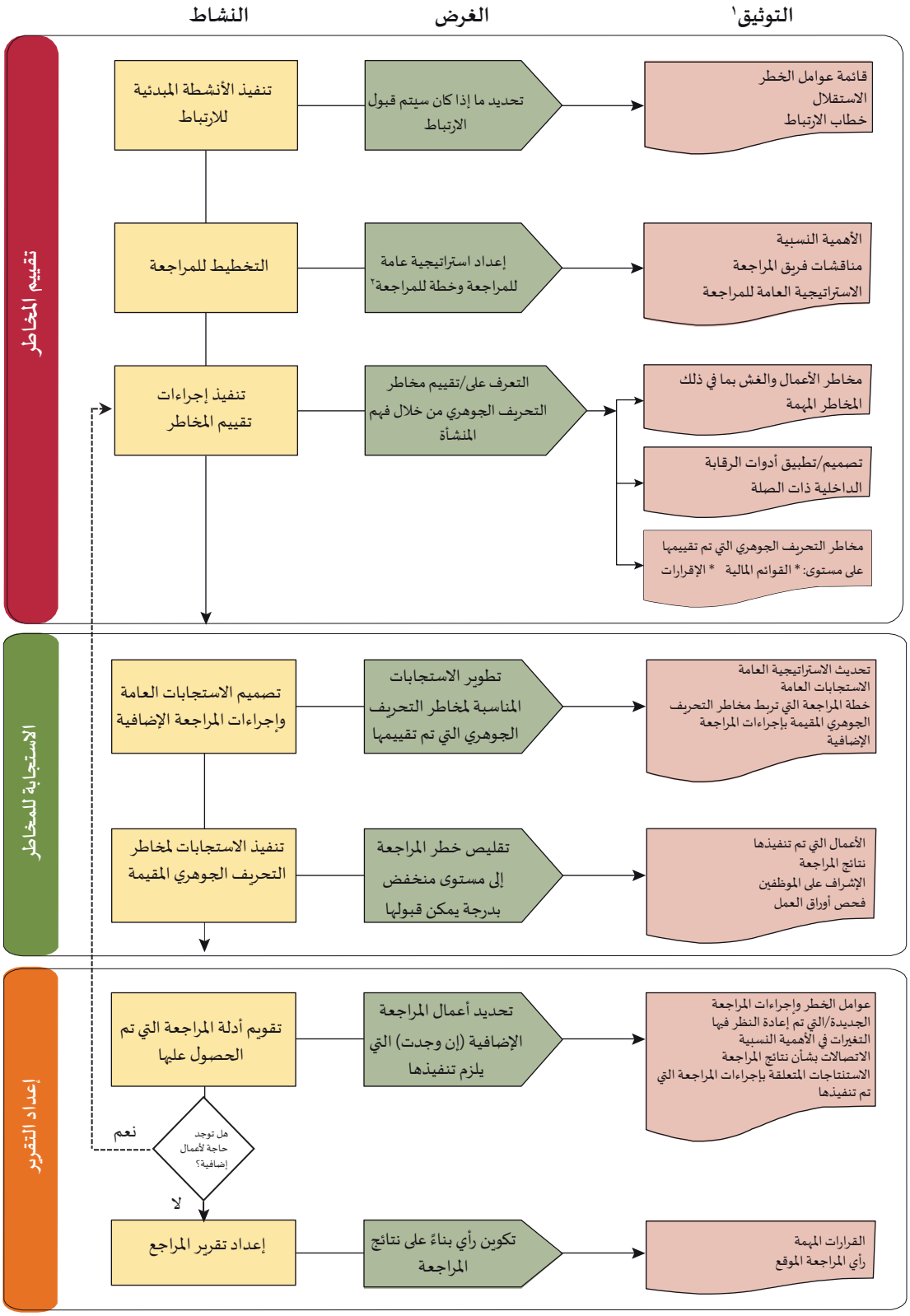
الفصل	العنوان	الإحالات المرجعية إلى المعايير
ج١/ ٣	قواعد سلوك وآداب المهنة، ومعايير المراجعة، ورقابة الجودة	رقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠
ج١/ ٤	المراجعة على أساس المخاطر - نظرة عامة	معايير متعددة
ج١/ ٥	الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات	٣١٥
ج١/ ٦	إقرارات القوائم المالية	٣١٥
ج١/ ٧	الأهمية النسبية وخطر المراجعة	٣٢٠
ج١/ ٨	إجراءات تقييم المخاطر	٢٤٠، ٣١٥
ج١/ ٩	الاستجابة للمخاطر المقيَّمة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠
ج١/ ١٠	إجراءات المراجعة الإضافية	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠
ج١/ ١١	التقديرات المحاسبية	٥٤٠
ج١/ ١٢	الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠
ج١/ ١٣	الأحداث اللاحقة	٥٦٠
ج١/ ١٤	الاستمرارية	٥٧٠
ج١/ ١٥	ملخص بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى	٢٥٠ (المُحدَّث)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠
ج١/ ١٦	توثيق أعمال المراجعة	رقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠

الفصل	العنوان	الإحالات المرجعية إلى المعايير
ج١/ ١٧	تكوين رأي في القوائم المالية	٧٠٠، ٧٠١
ج٢/ ٤	قبول الارتباط والاستمرار فيه	رقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠
ج٢/ ٥	الاستراتيجية العامة للمراجعة	٣٠٠
ج٢/ ٦	تحديد الأهمية النسبية واستخدامها	٣٢٠، ٤٥٠
ج٢/ ٧	مناقشات فريق المراجعة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥
ج٢/ ٨	الخطر الملازم - التعرف عليه	٢٤٠، ٣١٥
ج٢/ ٩	الخطر الملازم - تقييمه	٢٤٠، ٣١٥
ج٢/ ١٠	المخاطر المهمة	٢٤٠، ٣١٥، ٣٣٠
ج٢/ ١١	فهم الرقابة الداخلية	٣١٥
ج٢/ ١٢	تقويم الرقابة الداخلية	٣١٥
ج٢/ ١٣	الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية	٢٦٥
ج٢/ ١٤	ختام مرحلة تقييم المخاطر	٣١٥
ج٢/ ١٦	خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر	٢٦٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠
ج٢/ ١٧	تحديد مدى الاختبارات	٣٣٠، ٥٠٠، ٥٣٠
ج٢/ ١٨	توثيق الأعمال المنفذة	٢٣٠
ج٢/ ١٩	الإفادات المكتوبة	٥٨٠
ج٢/ ٢١	تقويم أدلة المراجعة	٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠
ج٢/ ٢٢	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٢٦٠، ٢٦٥، ٤٥٠
ج٢/ ٢٣	التعديلات على تقرير المراجع	٧٠٥
ج٢/ ٢٤	فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى	٥٧٠، ٧٠٦
ج٢/ ٢٥	المعلومات المقارنة	٧١٠

٢/٢ *آلية المراجعة*

تم تقسيم منهجية المراجعة المشروحة في هذا الدليل إلى ثلاث مراحل - تقييم المخاطر، والاستجابة للمخاطر، وإعداد التقرير. وهذه المنهجية موضحة في الشكل ٢/٢-١. وفيما يخص كل مرحلة من مراحل المراجعة، يوضح الشكل الأنشطة الرئيسية والغرض منها والتوثيق الناتج عنها. وثمة معلومات إضافية واردة عبر هذا الدليل عن الأنشطة وأعمال التوثيق المطلوبة في كل من المراحل الثلاثة، ولاسيّما في الجزء الثاني الذي يتتبع عملية المراجعة النموذجية من بدايتها إلى نهايتها.

الشكل ٢/٢-١



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

الجزء الأول – المفاهيم الرئيسية

٣. قواعد سلوك وآداب المهنة، ومعايير المراجعة، ورقابة الجودة

محتوى الفصل	*معايير المراجعة ذات الصلة*
الأمور التي سيتم تناولها في نظام المنشأة الخاص برقابة الجودة لضمان الالتزام بمتطلبات سلوك وآداب المهنة (بما فيها الاستقلال) ومعايير المراجعة.	رقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠

الشكل ٣/٠-١

قيم وأهداف المكتب
القيادة (الأدوار، الواجبات، المساءلة)

قواعد سلوك وآداب المهنة والاستقلال	قبول العميل والاستمرار في العلاقة معه	تنفيذ الارتباط	إدارة الموظفين

التوثيق والمتابعة الدائمة
(نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب وملفات ارتباطات المكتب)

رقم الفقرة	أهداف المعيار
رقابة الجودة ١١/١	يتمثل هدف المكتب في وضع نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن: (أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.
٦/٢٢٠	يهدف المراجع إلى أن يطبق على مستوى الارتباطات إجراءات رقابة الجودة التي توفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي: (أ) التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.
رقابة الجودة ١٣/١	يجب أن يتوفر لدى العاملين داخل المكتب، المسؤولين عن وضع نظام المكتب الخاص برقابة الجودة وصونه، فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهداف المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.
رقابة الجودة ١٨/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية تقر بأن الجودة هي أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إذا كان ذلك مناسباً، من المجلس الإداري للشركاء في المكتب (أو ما يعادله)، أن يتحمل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة بالمكتب. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)
رقابة الجودة ١٩/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تضمن أن يكون لدى أي أشخاص تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة بالمكتب، من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء في المكتب، الخبرات والقدرات الكافية والمناسبة والصلاحيات الضرورية لتحمل تلك المسؤولية. (راجع: الفقرة أ٦)
رقابة الجودة ٢٩/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن لديه عدداً كافياً من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات، والملتزمين بمبادئ سلوك وآداب المهنة، الضرورية لما يلي: (أ) تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (ب) تمكين المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٩)
رقابة الجودة ٣٢/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وأن المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط يصدر التقارير التي تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي: (أ) الأمور ذات الصلة بتعزيز الاتساق في جودة تنفيذ الارتباطات؛ (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣) (ب) مسؤوليات الإشراف؛ (راجع: الفقرة أ٣٤) (ج) مسؤوليات الفحص. (راجع: الفقرة أ٣٥)
رقابة الجودة ٤٨/١	يجب على المكتب أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تُعد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وهذه الآلية يجب أن: (أ) تتضمن تقويماً ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب، بما في ذلك التقصي بشكل دوري عن ارتباط واحد مكتمل على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات؛ (ب) تتطلب إسناد المسؤولية عن آلية المتابعة إلى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم ما يكفي من الخبرات والصلاحيات المناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية؛ (ج) تتطلب عدم إشراك القائمين على تنفيذ الارتباط، أو فحص رقابة جودة الارتباطات، في التقصي عن الارتباطات. (راجع: الفقرات أ٦٤-أ٦٨)

رقم الفقرة	أهداف المعيار
رقابة الجودة ٥٧/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات تتطلب إجراء توثيق مناسب لتوفير أدلة على عمل كل عنصر في نظام رقابة الجودة الخاص به. (راجع: الفقرات أ٧٣-أ٧٥)
١٤/٢٠٠	يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١٦-أ١٩)
١٥/٢٠٠	يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٤)
١٦/٢٠٠	يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات أ٢٥-أ٢٩)
١٧/٢٢٠	يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١٨-أ٢٠)
١٨/٢٢٠	يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (أ) أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ (ب) أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا خلال سير الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه؛ (ج) أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛ (د) أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)
١٩/٢٢٠	لغرض مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (أ) التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط؛ (ب) مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة الارتباط، مع فاحص رقابة جودة الارتباط؛ (ج) عدم تأريخ تقرير المراجع لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات أ٢٣-أ٢٥)

٣/١ نظرة عامة

يبدأ تنفيذ العمل الجيد بالقيادة القوية داخل المكتب والتزام الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بأعلى المعايير السلوكية والأدبية.

ويركز هذا الفصل على تطوير نظام رقابة الجودة داخل المكتب، ويقدم بعض الإرشادات العملية للأمور التي يلزم مراعاتها عندما يقرر المكتب تنفيذ ارتباطات المراجعة.

ويُعد تنفيذ ارتباطات المراجعة والخدمات ذات العلاقة التي تمتاز بالجودة عاملاً حيوياً لتحقيق ما يلي:

- حماية المصلحة العامة؛
- الحفاظ على رضا العملاء؛
- تقديم قيمة مقابل المال المدفوع؛
- ضمان الالتزام بالمعايير المهنية؛
- اكتساب السمعة المهنية والحفاظ عليها.

ويقدم "دليل رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة"، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، شرحاً مفصلاً لمعايير رقابة الجودة وإرشادات لكيفية تطبيق نظام رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة.[١]

ويمكن تحميل النسخة العربية المعتمدة من قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين ، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، من الموقع الإلكتروني الخاص بالهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين،[٢] كما يمكن تحميل النسخة الإنجليزية من الموقع الإلكتروني الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين.[٣]

٢/٣ نظم رقابة الجودة

يمكن ربط نظام رقابة الجودة في مكتب المحاسبة بالعناصر الخمسة للرقابة الداخلية التي يتعين على المراجعين تقويمها كجزء من فهمهم لأية منشأة تتم مراجعتها. ومن شأن هذه العناصر الخمسة أن تنطبق أيضاً على نظم الرقابة المطبقة في المكاتب (بخلاف رقابة الجودة)، مثل المواعيد والفواتير، وسير العمل في المكتب، والرقابة على المصروفات، وأنشطة التسويق.

ويربط الشكل التالي عناصر رقابة الجودة الموضحة في معيار رقابة الجودة (١) ومعيار المراجعة (٢٢٠) بمكونات الرقابة الداخلية الخمسة المنصوص عليها في معيار المراجعة (٣١٥)، التي تنطبق على المنشآت التي تتم مراجعتها. وقد تم تناول كل عنصر من عناصر الرقابة الخمسة تلك بصورة أوفى في الفصل الخامس من الجزء الأول لهذا الدليل.

الشكل ٣/٢-١

عناصر الرقابة الداخلية (معيار المراجعة (٣١٥)	عناصر الرقابة الداخلية على مستوى المكتب (معيار رقابة الجودة (١))	عناصر الرقابة الداخلية على مستوى الارتباط (معيار المراجعة (٢٢٠))
بيئة الرقابة (النهج على المستويات العليا)	مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب المتطلبات المسلكية ذات الصلة الموارد البشرية	مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة المتطلبات المسلكية ذات الصلة تعيين فرق الارتباط
تقييم المخاطر (ما الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ؟)	قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات مخاطر ألا يكون التقرير مناسباً في ظل الظروف القائمة
نظم المعلومات (تتبع الأداء)	توثيق نظام رقابة الجودة	توثيق أعمال المراجعة
أنشطة الرقابة (أدوات الرقابة الخاصة بالمنع والاكتشاف/التصحيح)	تنفيذ الارتباط	تنفيذ الارتباط
المتابعة (هل تحققت أهداف المكتب/الارتباط؟)	المتابعة الدائمة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب	تطبيق نتائج المتابعة الدائمة على ارتباطات المراجعة

[١] الرابط: http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides.

[٢] الرابط: https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed-(2).aspx.

[٣] الرابط: https://www.ethicsboard.org/iesba-code.

٣/٣ بيئة الرقابة

يُعد تقديم الخدمات عالية الجودة والفعّالة من حيث التكلفة العامل الرئيسي لتحقيق النجاح في مكاتب المراجعة المهنية. كما يُعد تقديم الخدمات ذات الجودة عاملاً حيوياً فيما يتعلق بمسؤوليات المصلحة العامة المنوطة بالمحاسبين المهنيين.

وينبغي أن يكون تقديم الخدمات ذات الجودة أحد الأهداف الرئيسية لاستراتيجية عمل المكتب على الدوام؛ ويلزم نقل ذلك الهدف بشكل منتظم إلى جميع العاملين في المكتب، مع متابعة نتائجه. وهذا يقتضي القيادة والمساءلة عن الأفعال التي يتم التعهد بها. وقد يؤدي ضعف رقابة الجودة إلى اتخاذ آراء غير مناسبة وضعف الخدمات المقدمة للعملاء والدخول في نزاعات قضائية وفقدان السمعة.

وقد تكون الأمور الموضحة أدناه من بين المعوقات التي تحول دون إرساء نهج قوي على المستويات العليا.

الشكل ٣/٣-١

المعوق	الوصف
ضعف المواقف السلوكية	إن ضعف المواقف السلوكية هو أساس معظم معوقات الجودة. ويشمل ذلك مواقف مثل ما يلي (وليس بالضرورة أن تكون بمثل هذا التطرف): • عمل المكتب بشكل دائم في حالة أزمة؛ • الاعتياد على سوء التخطيط للارتباطات والأنشطة؛ • ضعف الالتزام بالجودة أو بأعلى المعايير السلوكية والأدبية؛ • عدم الاهتمام بمستويات الجودة التي ينشدها العموم وأصحاب المصلحة الآخرون؛ • اعتبار أن التغييرات في معايير المراجعة لا تنطبق إلا على المنشآت الكبيرة. وقد يحدث تغيير في بعض الممارسات والمصطلحات لإظهار الالتزام شكلاً، ولكن من حيث المضمون، تظل ممارسات المراجعة القديمة كما هي؛ • الاعتقاد بعدم وجود مخاطر على المكتب في عمليات المراجعة الصغيرة – مما يترتب عليه أن يكون العمل الذي يتم تنفيذه في حده الأدنى؛ • تكييف أعمال المراجعة تبعاً للأتعاب التي يتم تقاضيها - وليس للمخاطر التي تتم مواجهتها؛ • نظر الشريك المسؤول عن الرقابة إلى العملاء باعتبارهم فوق مستوى الشبهات؛ • الحد من الحاجة إلى "فحوصات رقابة جودة الارتباطات" أو تجنبها؛ • اعتقاد أن العملاء يجب أن يحصلوا على ما يرغبونه طالما أنهم من يتحملون التكاليف؛ • حفاظ الشركاء على العلاقة مع عميل المراجعة (أو قبول العلاقة معه) (نظراً للأتعاب التي يدفعها) رغم أنه يشكل (أو قد يشكل) خطراً كبيراً على المكتب؛ • عدم الرغبة في تبني سياسات موحدة ثابتة بشأن رقابة الجودة. ورغبة الشريك في إعداد الملفات وأوراق العمل على طريقته دون اعتبار لما يفعله الآخرون؛ • مطالبة الموظفين باتباع سياسات المكتب، دون الالتزام بها شخصياً (أي "افعلوا ما أقوله، وليس ما أفعله").
عدم الرغبة في الاستثمار في التدريب أو التطوير	يعتمد تنفيذ المراجعة التي تمتاز بالجودة على جذب وتدريب الأفراد المؤهلين والأكفياء لتنفيذ العمل. وهذا يتطلب التطوير المهني وتقييم الأداء بشكل مستمر لجميع الشركاء والموظفين المهنيين (في كل فترة). كما يؤدي عدم الاستثمار في الموظفين إلى تركهم للعمل.
غياب الإجراءات التأديبية	يؤدي عدم توقيع إجراءات تأديبية على الشركاء أو الموظفين، عندما يتم انتهاك سياسات المكتب عن عمد، إلى إرسال رسالة شديدة الوضوح إلى العاملين بأن السياسات الموضوعة ليست بتلك الأهمية. وهذا يقوّض الالتزام بجميع سياسات المكتب، ويزيد المخاطر التي يتعرض لها المكتب.

ويمكن لإدارة المكتب والشركاء المسؤولين عن الارتباطات إرساء نهج سليم على المستويات العليا من خلال الأنشطة الآتية.

الشكل ٣/٣-٢

إرساء النهج	الوصف
تحديد أهداف المكتب وأولوياته وقيمه	قد يشمل هذا: • تقديم التزام ثابت بالجودة والمعايير السلوكية والأدبية العالية؛ • الاستثمار في تعليم الموظفين وتدريبهم وتنمية مهاراتهم؛ • الاستثمار في الموارد التقنية والبشرية والمالية الضرورية؛ • السياسات اللازمة لضمان الإدارة السليمة للارتباطات والشؤون المالية؛ • درجات تحمل المخاطر التي يتم الاسترشاد بها عند اتخاذ القرارات.
التواصل بانتظام	تعزيز قيم المكتب وتعهداته عن طريق التواصل بانتظام (شفوياً وكتابياً) مع الموظفين. وتتناول أنشطة التواصل الحاجة إلى النزاهة والموضوعية والاستقلال ونزعة الشك المهني وتطوير الموظفين والمساءلة أمام العموم. ويمكن أن يتم التواصل من خلال نظام تقييم الأداء، والتحديثات التي يقدمها الشركاء، ورسائل البريد الإلكتروني، واجتماعات المكتب، والرسائل الإخبارية الداخلية.
تحديث دليل رقابة الجودة	القيام في كل فترة بتحديث سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة لمعالجة مواطن الضعف وأي متطلبات جديدة.
مساءلة الأفراد	إسناد مسؤوليات واضحة، والمساءلة بوضوح، عن مهام رقابة الجودة (مثل قضايا الاستقلال والتشاور وفحص الملفات وخلافه).
تنمية قدرات الموظفين والإثابة على العمل الجيد	تنمية الموظفين من خلال: • وضوح التوصيفات الوظيفية، وتوثيق تقييمات الأداء السنوية، التي تجعل جودة العمل إحدى الأولويات؛ • تقديم حوافز/مكافآت على الأداء الجيد؛ • اتخاذ إجراءات تأديبية عند الانتهاك المتعمد لسياسات المكتب.
التحسين باستمرار	اتخاذ إجراءات فورية لتصحيح أوجه القصور عندما يتم التعرف عليها، على سبيل المثال من خلال متابعة ملفات ارتباطات المكتب، بما في ذلك الفحص المادي الدوري لملفات الارتباطات المكتملة.
تقديم القدوة العملية	تزويد الموظفين بنماذج إيجابية يُحتذى بها من خلال السلوك اليومي للشركاء. فعلى سبيل المثال، إذا كانت السياسة تشدد على ضرورة جودة العمل، فلا ينبغي عندئذ لوم الموظفين على العمل لفترات تتجاوز الحدود الزمنية المقررة في حال وجود أسباب مسوّغة لذلك.

٣/٤ تقييم مخاطر المكتب

إدارة المخاطر هي عملية مستمرة تساعد المكتب في توقع الأحداث السلبية ووضع إطار لاتخاذ القرارات بفاعلية واستغلال موارد المكتب بما يحقق الفائدة.

ويُنفَّذ في معظم المكاتب شكل من أشكال إدارة المخاطر، غالباً بصورة غير رسمية وغير موثّقة. فكل شريك يقوم عادة بالتعرف على المخاطر والاستجابة لها بناءً على عمله المباشر مع المكتب ومع عملائه. ويُعد إضفاء الطابع الرسمي على هذه العملية، وتوثيقها، للمكتب ككل نهجاً استباقياً أكثر فاعلية لإدارة المخاطر. ولا يلزم أن يستغرق هذا الكثير من الوقت ولا أن يشكل عبئاً في تنفيذه. وجدير بالذكر أن الإدارة الفعّالة لتقييم مخاطر المكتب يمكن أن تؤدي إلى تقليل الضغوط على الشركاء والموظفين، وتوفير الوقت والتكاليف، وتحسين فرص تحقيق أهداف المكتب.

ويمكن اتباع آلية بسيطة لتقييم المخاطر في المكاتب، أياً كان حجمها، وحتى في المكاتب المملوكة لشخص واحد. وتتألف هذه العملية من الأنشطة الآتية.

الشكل ٣/٤-١

النشاط	الوصف
تحديد درجات تحمل المكتب للمخاطر	من الممكن أن تكون درجات التحمل تلك في صورة مبالغ كمّية، مثل المشطوبات المسموح بها في العمل الجاري، أو عوامل نوعية، مثل صفات العملاء الذين لا يمكن للمكتب قبولهم. وتوفر درجات التحمل، فور تحديدها، للشركاء والموظفين مرجعاً مفيداً لاتخاذ القرارات (على سبيل المثال، المشطوبات وقبول العملاء وما إلى ذلك)
التعرف على الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ	التعرف على الأحداث (أي عوامل الخطر أو صور التعرض للمخاطر) التي يمكن أن تمنع المكتب من تحقيق أهدافه المعلنة. وتوحي هذه الخطوة بأن المكتب قد وضع بالفعل أهدافاً واضحة والتزم بتنفيذ عمل جيد.
ترتيب المخاطر حسب أولويتها	استخدام درجات تحمل المخاطر المحددة أعلاه لترتيب الأحداث التي تم التعرف عليها حسب أولويتها بناءً على تقييم احتمالية حدوثها وأثرها.
ما الاستجابات اللازمة؟	وضع استجابات مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها لتقليص أثرها المحتمل إلى مستوى ضمن درجات تحمل المخاطر المقبولة لدى المكتب. ويتم التعامل أولاً مع الأحداث (المخاطر) المحتملة ذات الأولوية العليا.
توزيع المسؤوليات	إسناد المسؤولية، فيما يخص جميع المخاطر التي تتطلب اتخاذ إجراء معين أو متابعتها، إلى شخص بعينه لاتخاذ الإجراء المناسب وإدارة الخطر على أساس يومي.
متابعة التقدم	طلب تقديم تقارير دورية (بسيطة) من كل شخص أوكلت إليه مهمة إدارة المخاطر بالنيابة عن المكتب (قد يتناول هذا التقرير أموراً مثل الالتزام بإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة، ومتطلبات التدريب، وتقييمات أداء الموظفين، وقضايا الاستقلال التي تمت معالجتها).

وموضح في الشكل أدناه نموذج لما يمكن أن تكون عليه ورقة العمل الخاصة بتقييم مخاطر المكتب.

الشكل ٣/٤-٢

المكتب _____ إعداد _____

تاريخ الإعداد _____

م.	الحدث-عامل الخطر ما الذي سيحول دون تحقيق أهداف المكتب	العواقب المحتملة	تقييم الخطر الملازم: احتمالية الحدوث	تقييم الخطر الملازم: الأثر	تقييم الخطر الملازم: الدرجة الإجمالية	استجابة المكتب لإدارة /التخفيف من الخطر	المسؤول	الخطر المتبقي (مرتفع، متوسط، منخفض)	هل توجد حاجة لتنفيذ أعمال إضافية؟ ما هو العمل؟	من المسؤول؟
١	قبول المكتب لعلاقة مع عميل يشكل خطراً كبيراً	عدم الدفع و/أو النزاعات القضائية	٤	٤	١٦	يوضح دليل رقابة الجودة الضوابط ذات الصلة ويجب اعتماد جميع العملاء الجدد من الشريك المدير	الشريك المدير	منخفض	لا يوجد	
٢	احتمالية عدم المعرفة بقضايا تتعلق بالاستقلال في علاقة مع عميل جديد/حالي	عدم الأهلية لإعطاء رأي، مما ينتج عنه فقدان السمعة في السوق	٢	٤	٨	يوضح دليل رقابة الجودة القواعد. ويوقع الموظفون على إقرارات سنوية ويقوم "جاك بيلينغ" بالتعامل مع أية قضايا يتم إثارتها	جاك بيلينغ	منخفض	لا يوجد	
٣	عدم التخطيط السليم لارتباطات المراجعة	إهدار الوقت من جانب الموظفين. وعدم الانتباه لعوامل الخطر (أي الغش) وعدم كفاية استجابات المراجعة.	٤	٥	٢٠	ضرورة عقد اجتماع للتخطيط في جميع الارتباطات. وتحتفظ "سندي" بقائمة للعملاء وتسجل تواريخ التخطيط. ويقوم "جو جيسب" بالمتابعة مع الشركاء.	جو جيسب	منخفض	لا يوجد	
٤	عدم دراية الموظفين بالمعايير الجديدة التي تدخل حيز النفاذ	ضعف جودة العمل الذي لا يتم الالتزام فيه بمعايير المراجعة	٤	٥	٢٠	يقوم "جو جيسب" بقيد الموظفين في الدورات التدريبية المناسبة لاحتياجاتهم	جو جيسب	متوسط	أن يطور "جو" آلية لمتابعة ما إذا كان الموظفون قد حضروا الدورات بالفعل	جو جيسب بحلول ١/١/×××

ملاحظات:

تم تقييم احتمالية الحدوث على مقياس من ١ إلى ٥ (مستبعد = ١، غير مرجح = ٢، محتمل =٣، مرجح = ٤، في حكم المؤكد = ٥)

تم تقييم الأثر على مقياس من ١ إلى ٥ (غير جوهري = ١، صغير = ٢، متوسط = ٣، كبير = ٤، جوهري = ٥)

تم تقييم الخطر المتبقي بأنه منخفض أو متوسط أو مرتفع. وهذا هو الخطر المتبقي بعد تنفيذ استجابات المكتب

٣/٥ نظم المعلومات

قامت معظم المكاتب بتطوير نظم معلومات حسنة الإعداد لمتابعة العملاء، والتوقيتات والفواتير، والنفقات، والموظفين، وإدارة ملفات الارتباطات. ولكن لا تحظى نظم المعلومات الخاصة بمتابعة جودة العمل المنجز والالتزام بدليل رقابة الجودة في المكتب بذات القدر من الاهتمام في كثير من الأحيان.

وينبغي أيضاً تصميم نظم المعلومات من أجل مواجهة المخاطر، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، كجزء من آلية تقييم المخاطر في المكتب.

ومن بين جوانب رقابة الجودة التي تستحق التوثيق والمراجعة المستمرة الاحتفاظ بسجل للأمور الموضحة في الشكل الآتي.

الشكل ٣/٥-١

الاحتفاظ بسجل لما يلي:	الوصف
المخاطر التي يتعرض لها المكتب والتزام الموظفين بالجودة	• التقييمات الخاصة بقبول العملاء/الاستمرار في العلاقة معهم. • التقارير المقدمة من جميع المسؤولين عن جوانب الجودة. وقد يشمل هذا محاضر اجتماعات اللجان (المعنية برقابة الجودة) أو القضايا التي تمت مواجهتها أو الإبلاغ ببساطة عن عدم وجود ما يلزم التقرير عنه. • الاتصالات التي تتم على مستوى المكتب بشأن موضوع الجودة. • أحدث تقرير للمتابعة، والخطوات العملية المحددة التي يلزم اتخاذها لكل قصور تم اكتشافه أو التوصيات المقدمة (المسؤول والإجراء والوقت وما إلى ذلك). والقيام أيضاً بمتابعة تواريخ إنجاز الخطوات العملية وإرسال رسائل تذكير عند الحاجة. • تفاصيل الشكاوى المقدمة من أي عميل أو طرف ثالث بشأن عمل المكتب أو سلوك العاملين في المكتب. والقيام أيضاً بمتابعة سير التحقيقات في هذه الشكاوى والنتائج والاتصال بمقدم الشكوى وأي إجراءات تم اتخاذها.
قواعد سلوك وآداب المهنة والاستقلال	• قائمة الأنشطة الاستثمارية المحظورة. • تفاصيل التهديدات السلوكية والأدبية (بما في ذلك التهديدات التي تمس الاستقلال) التي تم التعرف عليها، والتدابير الوقائية ذات الصلة التي تم تطبيقها للقضاء على تلك التهديدات، أو على الأقل، التخفيف من أثرها.
العاملون	• عروض العمل المقدمة. • الأدلة على عمليات التحقق التي تمت بشأن الموظفين الجدد عن طريق الرجوع إلى الجهات المرجعية. • الإجراءات المتخذة لإرشاد الموظفين الجدد وتوجيههم وتدريبهم. • نسخة من الإقرارات السنوية للموظفين بشأن الاستقلال ومعرفتهم بدليل رقابة الجودة الخاص بالمكتب، وتواريخ تلك الإقرارات. • تقييمات أداء الموظفين، بما في ذلك تاريخ التقييم وأي إجراءات ناتجة عنه مثل حضور تدريب وخلافه. • جدول مهام الموظفين، مع مقارنات بين الجدولة المخططة والفعلية. • تواريخ الدورات التدريبية الداخلية والخارجية، والموضوعات المتناولة، وأسماء الحضور. • تفاصيل أي إجراءات تأديبية تم اتخاذها.

الاحتفاظ بسجل لما يلي:	الوصف
إدارة الارتباطات	• التواريخ المجدولة لعقد اجتماعات التخطيط لجميع ارتباطات المراجعة، والتواريخ الفعلية لعقدها. • الملفات التي يلزم أن تخضع لعمليات فحص رقابة جودة الارتباط، والمكلف بإجراء الفحص، والتاريخ المحدد في الخطة. ثم مطابقة الخطة بمن قام فعلياً بتنفيذ الفحص وتاريخ تنفيذه وأية قضايا تمت إثارتها وحلها. • الأسباب الخاصة بأية حالات خروج عن متطلبات معايير المراجعة المنطبقة، وإجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لتحقيق هدف ذلك المتطلب. • تفاصيل المشاورات التي تمت مع الآخرين، وحلول قضايا المراجعة/المحاسبة التي تمت إثارتها، إن وجدت. • أسباب التأخر في تنفيذ الارتباطات والطريقة التي تمت مواجهة تلك التأخيرات بها وطريقة حلها. وقد يشمل ذلك التغييرات في الموظفين والتأخر في الحصول على المعلومات وعدم تواجد موظفي العميل والقيود على النطاق وأي اختلافات مع إدارة العميل. • تأريخ تقرير المراجع والالتزام بتوصية الستين يوماً لجمع ملفات الارتباط النهائية. • كيفية معالجة ملاحظات المتابع على الملف.

٦/٣ أنشطة الرقابة

تهدف أنشطة الرقابة إلى ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات المقررة الخاصة بالمكتب.

ومن الطرق الممكنة لتصميم رقابة الجودة، وتطبيقها ومتابعتها، اتباع منهجية (التخطيط والتنفيذ والتحقق والتحسين). وفيما يلي شرح لكل عنصر من هذه العناصر.

الشكل ٦/٣-١

الخطوة	الوصف
التخطيط	تحديد الأهداف وآليات رقابة الجودة اللازمة لتحقيق المخرجات المطلوبة.
التنفيذ	تطبيق الآليات الجديدة، غالباً على نطاق ضيق إن أمكن.
التحقق	قياس الآليات الجديدة، ومقارنة النتائج الفعلية بالمتوقعة للتحقق من وجود أي اختلافات.
التحسين	تحليل الاختلافات لتحديد أسبابها. وسيكون كل منها جزءاً من خطوة واحدة أو أكثر في منهجية (التخطيط والتنفيذ والتحقق والتحسين). وتحديد مواطن إجراء التغييرات بهدف التحسين.

على سبيل المثال، قد يتمثل أحد أهداف المكتب في عدم إصدار تقرير المراجعة إلى حين اتضاح جميع التساؤلات والبنود المعلقة. وتنص السياسة التي يتطلبها ذلك على عدم جواز إصدار تقرير الارتباط النهائي أو تقديمه أو توزيعه بأية صورة أخرى إلى حين الحصول على موافقات معينة. ويمكن الرقابة على تنفيذ السياسة من خلال اتباع آلية للإصدار النهائي يقوم خلالها أحد الأشخاص بالتحقق من أن جميع الموافقات قد تم الحصول عليها وتوثيقها بالفعل. ويمكن التحقق من فاعلية السياسة عن طريق التقصي دورياً عن المصادقة على الموافقات. وفي حالة التعرف على حالات انحراف، يتم التحري عن أسبابها والنظر في الإجراءات المناسبة لعلاجها مثل التأديب أو التدريب أو إجراء تغييرات في السياسة.

ولن يكون من الممكن تنفيذ أنشطة للرقابة على جميع السياسات والإجراءات، أو لن يكون ذلك فعّالاً من حيث التكلفة. وينبغي للمكاتب استخدام الحكم المهني وتقييمها للمخاطر من أجل تحديد أدوات الرقابة التي يلزم تطبيقها. ويمكن النظر في تطبيق أنشطة للرقابة فيما يخص ما يلي:

- جميع السياسات والإجراءات الموثقة في دليل رقابة الجودة الخاص بالمكتب؛
- سياسات سير العمل في المكتب؛
- السياسات والإجراءات التشغيلية؛
- السياسات والإجراءات الأخرى التي تتعلق بالعاملين.

ويتناول نطاق تصميم أنشطة الرقابة جميع المتطلبات المتعلقة برقابة الجودة وقواعد سلوك وآداب المهنة والاستقلال والتزام المكتب بمعايير المراجعة ذات الصلة بعملية المراجعة.

الشكل ٣/٦-٢

نطاق أنشطة الرقابة المحتملة:

٣/٧ المتابعة

يتمثل أحد العناصر المهمة لنظام الرقابة في متابعة ملاءمة النظام وفاعليته التشغيلية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراء فحص مستقل للفاعلية التشغيلية للسياسات/الإجراءات على مستوى المكتب ومستوى الارتباطات وإجراء فحص مادي لملفات الارتباطات المكتملة.

وتساعد آلية المتابعة الفعّالة في خلق ثقافة قوامها التحسين المستمر، يلتزم الشركاء والموظفون خلالها بجودة العمل ويتم إثابتهم على تحسين الأداء.

ويمكن تقسيم آلية المتابعة الخاصة بالمكتب إلى جزأين، كما يلي:

- **المتابعة الدائمة** (بخلاف عمليات الفحص المادي الدورية للملفات)

يساعد النظر والتقويم الدائم (الذي يُقترح أن يتم سنوياً) لنظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب في ضمان أن تكون السياسات والإجراءات المطبقة ملائمة وكافية وفعّالة في عملها. وعند تنفيذ هذه المتابعة وتوثيقها على أساس سنوي، فإنها ستدعم متطلب التواصل مع الموظفين سنوياً بشأن خطط المكتب لتحسين جودة الارتباطات. ويتناول هذا النطاق الخاص بالمتابعة الدائمة كل عنصر من عناصر رقابة الجودة، ويشتمل على تقييم لما يلي:

- ما إذا كان دليل رقابة الجودة الخاص بالمكتب قد تم تحديثه تبعاً للمتطلبات والتطورات الجديدة،
- ما إذا كان المكلفون بمسؤوليات رقابة الجودة داخل المكتب (إن وجدت) قد قاموا فعلياً بالأدوار المنوطة بهم،
- ما إذا كان قد تم الحصول على تأكيدات كتابية (من الشركاء والموظفين) لضمان التزام كل فرد بسياسات وإجراءات المكتب الخاصة بالاستقلال وقواعد سلوك وآداب المهنة،
- ما إذا كان الشركاء والموظفون يحصلون على التطوير المهني المستمر،
- ما إذا كانت القرارات المتعلقة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات يتم اتخاذها وفقاً لسياسات وإجراءات المكتب،
- ما إذا كان قد تم اتباع قواعد سلوك وآداب المهنة،
- ما إذا كان قد تم تعيين أفراد مؤهلين بشكل مناسب للقيام بدور فاحصي رقابة جودة الارتباط، وما إذا كانت عمليات الفحص تلك قد تمت قبل تأريخ تقرير المراجعة،
- ما إذا كان قد تم إبلاغ العاملين المعنيين بأوجه القصور التي تم التعرف عليها،
- ما إذا كانت أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة قد تمت متابعتها بشكل مناسب لضمان معالجتها في الوقت المناسب.

- **عمليات الفحص المادي الدورية للملفات المكتملة**

تتضمن المراعاة المستمرة لنظام رقابة الجودة بالمكتب، وتقويمه، إجراء فحص مادي دوري لملف ارتباط مكتمل واحد على الأقل لكل شريك. وهذا ضروريٌ لضمان الالتزام بالمتطلبات المهنية/النظامية، وضمان أن تكون تقارير التأكيد التي يتم إصدارها مناسبة في ظل الظروف القائمة. وتساعد عمليات الفحص المادي الدورية في التعرف على أوجه القصور والاحتياجات التدريبية، وتمكين المكتب من إجراء التغييرات اللازمة، في الوقت المناسب.

وعقب الانتهاء من الفحص، يقوم المتابع بإعداد تقرير يتم توزيعه، بعد مناقشة الشركاء في ذلك، على جميع المدراء والموظفين المهنيين إلى جانب اتخاذ الإجراءات العملية اللازمة.

من الذي يمكن تكليفه بدور المتابع؟

- **متابعة السياسات على مستوى المكتب**

يقوم بفحص الالتزام بسياسات المكتب شخصٌ مؤهل بشكل مناسب لا يتولى في الظروف المثلى المسؤولية أيضاً عن إدارة رقابة الجودة أو تطويرها داخل المكتب. ومع ذلك، يراعي معيار رقابة الجودة (١) أن هذا قد لا يكون ممكناً دائماً في المكاتب الأصغر، لذا يمكن في هذه الحالة قبول المتابعة الذاتية. أو يمكن بدلاً من ذلك تكليف فرد من خارج المكتب يحظى بالكفاءات والقدرات التي تؤهله للعمل كشريك مسؤول عن الارتباطات. ومن شأن هذا أن يعزز استقلال المكتب وموضوعيته.

- **عمليات الفحص المادي للملفات المكتملة**

يجب أن يكون الشخص الذي يتم تكليفه بإجراء الفحص المادي لملفات الارتباطات المكتملة مؤهلاً بشكل مناسب، ويجب ألا يكون قد شارك في تنفيذ الارتباط أو في تطبيق إجراءات فحص رقابة جودة الارتباط على الملف.

٣/٨ الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٨/٢٠٠	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 أ٥٥-أ٥٩)
٢٢/٢٠٠	مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣، يجب على المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة: (أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو (ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير متحقق. (راجع: الفقرتين أ٧٤، أ٧٥)
٢٣/٢٠٠	قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراجع أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة. (راجع: الفقرة أ٧٦)
١٢/٢٣٠	إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب الخروج عنه. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

توضح معايير المراجعة مسؤوليات المراجعين والمتطلبات التي عليهم عند تنفيذ المراجعة. ووفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرات ١٨ و٢٢ و٢٣ من معيار المراجعة (٢٠٠)، يلزم على المراجع اتباع كل متطلب ذي صلة (موضح في قسم المتطلبات في معايير المراجعة)، إلا في ظروف استثنائية، وعندها يتم تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب بعينه. ويرجى ملاحظة المذكور أدناه.

الشكل ٣/٨-١

معايير المراجعة	الوصف
الحالة	توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى اعتبارات أخرى ذات صلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.
الصلة	قد لا تكون بعض معايير المراجعة (وبالتالي جميع متطلباتها) ذات صلة في ظل الظروف القائمة (على سبيل المثال، المراجعة الداخلية أو حسابات المجموعة). وتحتوي بعض معايير المراجعة على متطلبات مشروطة. وتكون هذه المتطلبات ذات صلة عندما تنطبق الظروف المنصوص عليها وعندما يتحقق الشرط. ويلزم توثيق حالات الخروج عن متطلبات المعايير ذات الصلة، إلى جانب إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها وأسباب الخروج.
الأنظمة المحلية	قد يكون المراجعون مطالبين بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية معينة أو معايير مراجعة أخرى (إضافة إلى المعايير الدولية للمراجعة) في دولة أو بلد معين.
أمور أخرى	يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد محدد على إمكانية تطبيقه. ومع ذلك، قد يتأثر أيضاً تاريخ سريان المعيار بالمتطلبات النظامية في دولة معينة. وما لم ينص معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

٤. المراجعة على أساس المخاطر - نظرة عامة

محتوى الفصل	*معايير المراجعة ذات الصلة*
أهداف المراجع، والعناصر الأساسية، ومنهج تنفيذ المراجعة على أساس المخاطر.	معايير متعددة

الشكل ٤/٠-١

رقم الفقرة	أهداف المعيار
١١/٢٠٠	تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي: (أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٢٠٠	يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأُطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي بمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. وتمكّن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ١)
٥/٢٠٠	تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً 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 محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات أ٣٠-أ٥٤)
٢٠٠/أ٣٦	قد تظهر مخاطر التحريف الجوهري على مستويين: • مستوى القوائم المالية عموماً؛ • مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
٢٠٠/أ٤٢	لا تشير معايير المراجعة عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكنها تشير بدلاً من ذلك إلى تقييم مجمع لـ "مخاطر التحريف الجوهري". ومع ذلك، فقد يقوم المراجع بإجراء تقييمات منفصلة أو مجمعة للخطر الملازم وخطر الرقابة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المستحسنة، وبناءً على الاعتبارات العملية. ويمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري بصورة كمية، مثل النسب المئوية، أو بصورة غير كمية. وعلى أية حال، فإن حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييمات.
٢٠٠/أ٤٧	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 الجوهري سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للمراجعة، يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من: • طبيعة التقرير المالي؛ • طبيعة إجراءات المراجعة؛ • الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

٤/١ نظرة عامة

يمكن تلخيص الأهداف العامة للمراجع المنصوص عليها في الفقرة ١١ من معيار المراجعة (٢٠٠) على النحو الآتي:

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

التأكيد المعقول

التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولا يستطيع المراجع تقديم تأكيد مطلق نظراً للقيود الملازمة في العمل الذي يتم تنفيذه. وهذا ناتج عن أن معظم أدلة المراجعة (التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه) هي أدلة مقنعة وليست قطعية.

القيود الملازمة للمراجعة

يوضح الشكل أدناه بعض القيود الملازمة لأعمال المراجعة التي يتم تنفيذها.

الشكل ٤/١-١

القيود	الأسباب
طبيعة التقرير المالي	ينطوي إعداد القوائم المالية على ما يلي: • اجتهاد الإدارة في إعداد القوائم المالية وتطبيق متطلبات العرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ • القرارات أو التقييمات (مثل التقديرات) غير الموضوعية من جانب الإدارة والتي تنطوي على مجموعة من التفسيرات أو الاجتهادات التي يمكن قبولها.
طبيعة أدلة المراجعة المتاحة	ينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. وتميل هذه الأدلة إلى أن تكون ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية. ويتم الحصول على أدلة المراجعة بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ويمكن أن تشتمل أيضاً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل: • عمليات المراجعة السابقة؛ • إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم؛ • السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة؛ • أدلة المراجعة التي من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها.
طبيعة إجراءات المراجعة	لن تكتشف إجراءات المراجعة، بالرغم من حسن تصميمها، كل تحريف. ويلزم مراعاة ما يلي: • أن أية عينة أقل من ١٠٠% من مجتمع العينة تنطوي على مخاطر عدم اكتشاف بعض التحريفات؛ • أن الإدارة أو الأطراف الأخرى قد لا تقدم، عن قصد أو دون قصد، المعلومات الكاملة المطلوبة. وأن الغش قد ينطوي على مخططات معقدة ومعدة بعناية تهدف إلى إخفائه؛ • أن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد لا تكتشف غياب بعض المعلومات.
مراعاة توقيت التقارير المالية	تميل ملاءمة/قيمة المعلومات المالية إلى التضاؤل بمرور الوقت، ولذا يلزم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. ويتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يكوّن المراجع رأيه في غضون فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة. وبالتالي، فإنه من غير الممكن عملياً التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة، أو تتبع كل مسألة بتفاصيلها على افتراض أن المعلومات خاطئة أو مغشوشة حتى يثبت العكس.

نطاق المراجعة

يقتصر عادةً نطاق عمل المراجع والرأي الذي يقوم بتقديمه على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ونتيجة لذلك، فإن تقرير المراجع غير المعدل لا يضمن الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي سيّرت بها الإدارة شؤون المنشأة.

وأية زيادة في هذه المسؤولية الأساسية للمراجعة، كتلك التي تتطلبها الأنظمة المحلية أو لوائح أسواق المال، ستتطلب من المراجع تنفيذ المزيد من الأعمال وتعديل تقريره أو توسيع نطاقه تبعاً لتلك الزيادة.

التحريفات الجوهرية

يكون هناك تحريف جوهري (سواءً تحريف قائم بذاته أو مجمل جميع التحريفات غير المصححة والإفصاحات الغائبة/ المضللة في القوائم المالية) قد حدث عندما يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية على أساس تلك القوائم.

الإقرارات

الإقرارات هي إفادات من الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية. وهي تتعلق بإثبات فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وقياسها وعرضها، في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، تتعلق إقرارات الاكتمال بتسجيل جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها. ويستخدم المراجع هذه الإقرارات للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

٤/٢ خطر المراجعة

خطر المراجعة هو خطر إبداء رأي مراجعة غير مناسب في القوائم المالية المحرّفة بشكل جوهري. وتهدف المراجعة إلى الحد من هذا الخطر إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

ولخطر المراجعة عنصران رئيسيان، كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل ٤/٢-١

الخطر	الطبيعة	المصدر
الخطر الملازم وخطر الرقابة	احتمال أن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري.	أهداف/ عمليات المنشأة وتصميم/ تطبيق الإدارة للرقابة الداخلية.
خطر الاكتشاف	احتمال أن يخفق المراجع في اكتشاف التحريف الجوهري في القوائم المالية.	طبيعة ومدى الإجراءات التي ينفذها المراجع.

لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يتعين على المراجع:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛
- الحد من خطر الاكتشاف. ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تنفيذ إجراءات تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

مكونات خطر المراجعة

يوضح الشكل أدناه المكونات الرئيسية لخطر المراجعة.

الشكل ٤/٢-٢

الطبيعة	الوصف	التعليق
الخطر الملازم	قابلية احتواء أحد الإقرارات عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات رقابة ذات علاقة.	يشمل هذا الأحداث أو الظروف (الداخلية أو الخارجية) التي قد ينتج عنها تحريف (خطأ أو غش) في القوائم المالية. ويمكن أن تنشأ مصادر الخطر (يُصنف في الغالب على أنه خطر أعمال أو خطر غش) من أهداف المنشأة وطبيعة عملياتها/صناعتها والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها وحجمها ومدى تعقيدها.

الطبيعة	الوصف	التعليق
خطر الرقابة	خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.	تقوم الإدارة بتصميم أدوات الرقابة لتخفيف عامل محدد من عوامل الخطر الملازم (الأعمال أو الغش). وتتولى المنشأة تقييم مخاطرها (تقييم المخاطر) ثم تصمم وتطبق أدوات الرقابة المناسبة لتقلص تعرضها للمخاطر إلى مستوى يمكن تحمله (يمكن قبوله). وقد تكون أدوات الرقابة: • شاملة بطبيعتها، مثل الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة والتزامها بتعيين الأفراد المؤهلين ومنع الغش. ويتم تقييم أدوات الرقابة تلك على مستوى القوائم المالية؛ • خاصة بإنشاء معاملة معينة أو معالجتها أو تسجيلها. وتُعرف هذه الأدوات في الغالب باسم أدوات الرقابة على آليات العمل، أو على مستوى الأنشطة، أو على المعاملات.
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.	يتولى المراجع تقييم مخاطر التحريف الجوهري (الخطر الملازم وخطر الرقابة) على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. ثم يتم تطوير إجراءات المراجعة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وهذا يشمل النظر في الخطر المحتمل: • لاختيار إجراء مراجعة غير مناسب؛ أو • إساءة تطبيق إجراء مراجعة مناسب؛ أو • إساءة تفسير نتائج إجراء المراجعة.

ملحوظة: تعرِّف معايير المراجعة خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات بأنه يتألف من مكونين اثنين: الخطر الملازم وخطر الرقابة. وبناءً عليه، لا تشير معايير المراجعة عادةً إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكنها تشير بدلاً من ذلك إلى تقييم مجمع لـ "مخاطر التحريف الجوهري". ومع ذلك، فقد يقوم المراجع بإجراء تقييمات منفصلة أو مجمعة للخطر الملازم وخطر الرقابة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المستحسنة، وبناءً على الاعتبارات العملية.

نقاط يلزم مراعاتها

الفصل بين خطر الأعمال وخطر الغش

يمكن أن تؤدي العديد من المخاطر الملازمة إلى ظهور كل من خطر الأعمال وخطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي استخدام نظام محاسبة جديد إلى احتمالية وقوع أخطاء (خطر أعمال)، وقد يوفر أيضاً فرصة لأحد الأشخاص للتلاعب في النتائج المالية أو اختلاس الأموال (خطر غش).

ولذا، فعند المعرفة بوجود خطر الأعمال يلزم دائماً النظر فيما إذا كان ذلك يخلق أيضاً خطر الغش. وإذا كان الأمر كذلك، فيلزم تسجيل وتقييم عوامل خطر الغش بشكل منفصل عن عوامل خطر الأعمال، وإلا فإن استجابة المراجعة قد تتناول عنصر خطر الأعمال فحسب، دون خطر الغش.

تسجيل مخاطر الغش

يتم التعرف على الغش في الغالب من خلال التحقق مما يلي:

- الأنماط غير المعتادة والاستثناءات والشذوذ في المعاملات/الأحداث؛ أو
- الأفراد الذين تتوفر لديهم الدوافع والفرص والتبريرات لارتكاب الغش.

وفي حالة رصد مثل هذه الأمور (في أية مرحلة من مراحل المراجعة)، فينبغي تسجيلها وتقييمها على أنها مخاطر غش، حتى وإن بدت في ظاهرها أنها غير جوهرية. وسيساعد تسجيل مثل هذه المخاطر في ضمان مراعاتها على نحو مناسب عند تطوير استجابات المراجعة.

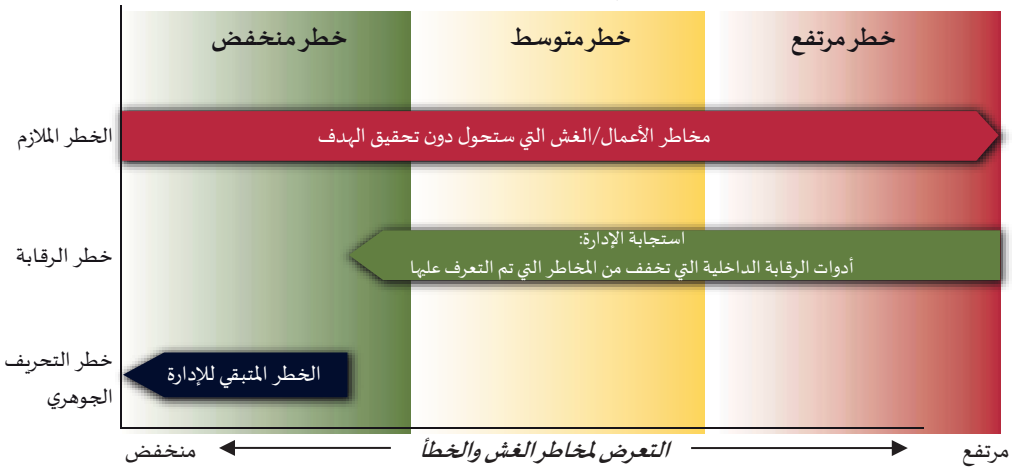
ملخص مكونات خطر المراجعة

الشكل ٤/٢-٣

يوضح المخطط أدناه العلاقة بين المخاطر وأدوات الرقابة. ويشمل شريط الخطر الملازم جميع عوامل خطر الأعمال وخطر الغش التي قد ينتج عنها تحريف جوهري في القوائم المالية (قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات للرقابة الداخلية). وتعكس أشرطة خطر الرقابة إجراءات الرقابة الشاملة والرقابة على المعاملات التي تطبقها الإدارة للتخفيف من خطر تحريف القوائم المالية. ويُعرف غالباً مدى عجز أشرطة خطر الرقابة عن التخفيف بشكل تام من المخاطر الملازمة بالخطر المتبقي الذي ستواجهه الإدارة أو مدى تقبل الإدارة للمخاطر أو درجة تحمل الإدارة للمخاطر.

هدف المنشأة

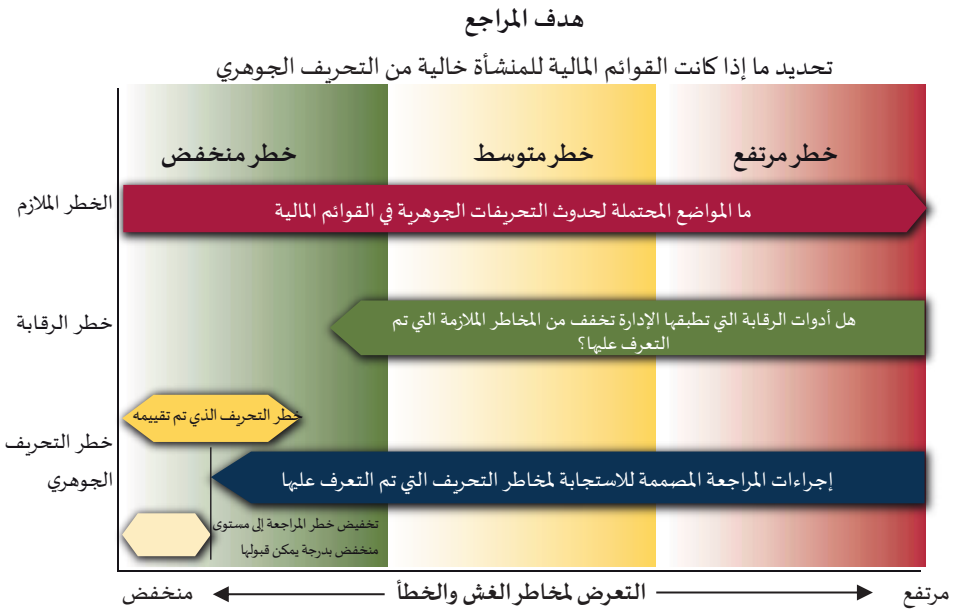
إعداد قوائم مالية غير محرَّفة بشكل جوهري



ملحوظة: سيختلف طول الأشرطة الموضحة في الشكل بناءً على الظروف ذات الصلة وحجم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

الشكل ٤/٢-٤

يوضح هذا المخطط دور المراجع في تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية ثم تنفيذ إجراءات المراجعة المستجيبة لها التي تهدف إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.



ملحوظة: سيختلف طول الأشرطة الموضحة في الشكل بناءً على الظروف ذات الصلة وحجم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وطبيعة استجابة المراجع.

٤/٣ *كيفية تنفيذ المراجعة على أساس المخاطر*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠٠/١٥	يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٤)
٢٠٠/١٦	يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات أ٢٥-أ٢٩)
٢٠٠/١٧	للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات أ٣٠-أ٥٤)
٢٠٠/٢١	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 أ٦٩-أ٧١) (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 أ٧٢) (ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ٧٣)

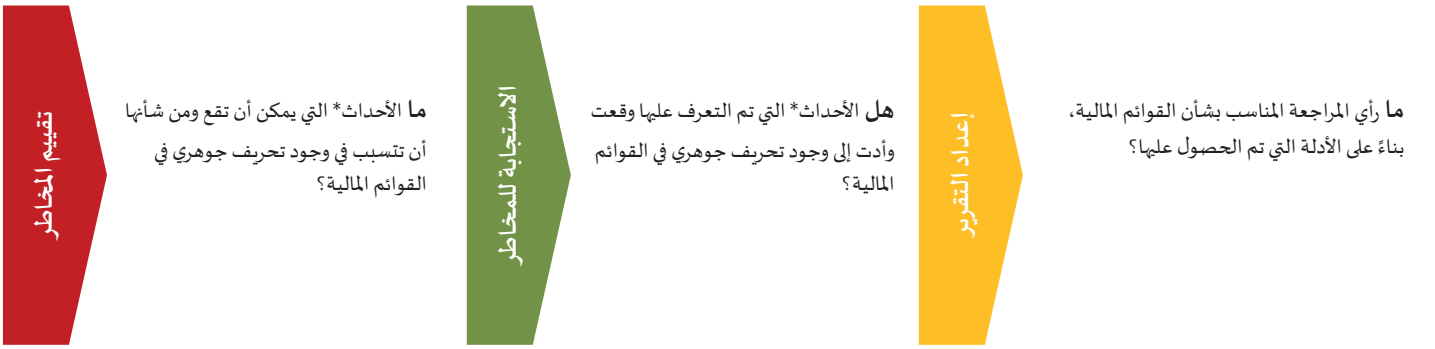
تتألف المراجعة على أساس المخاطر من ثلاث خطوات رئيسية كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل ٤/٣-١

الخطوات (المراحل)	الوصف
تقييم المخاطر	تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها. وهذا يشمل تقييم المخاطر المهمة وأوجه القصور في الرقابة وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، الذي سيتم تناوله في المراجعة وإبلاغه إلى المكلفين بالحوكمة. ويقوم المراجع أيضاً بتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة لتضمينها في تقريره عن المنشآت المدرجة وعن جميع عمليات المراجعة التي ينطبق عليها معيار المراجعة (٧٠١)، المتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المحلية أو وفقاً لاختيار المراجع.
الاستجابة للمخاطر	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، وتم تقييمها، على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات.
إعداد التقرير	يشمل ما يلي: • تكوين رأي بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتقويم العرض والإفصاحات في القوائم المالية؛ • إعداد وإصدار تقرير مناسب للاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

يوضح الشكل أدناه العناصر الثلاثة بطريقة مبسطة.

الشكل ٤/٣-٢



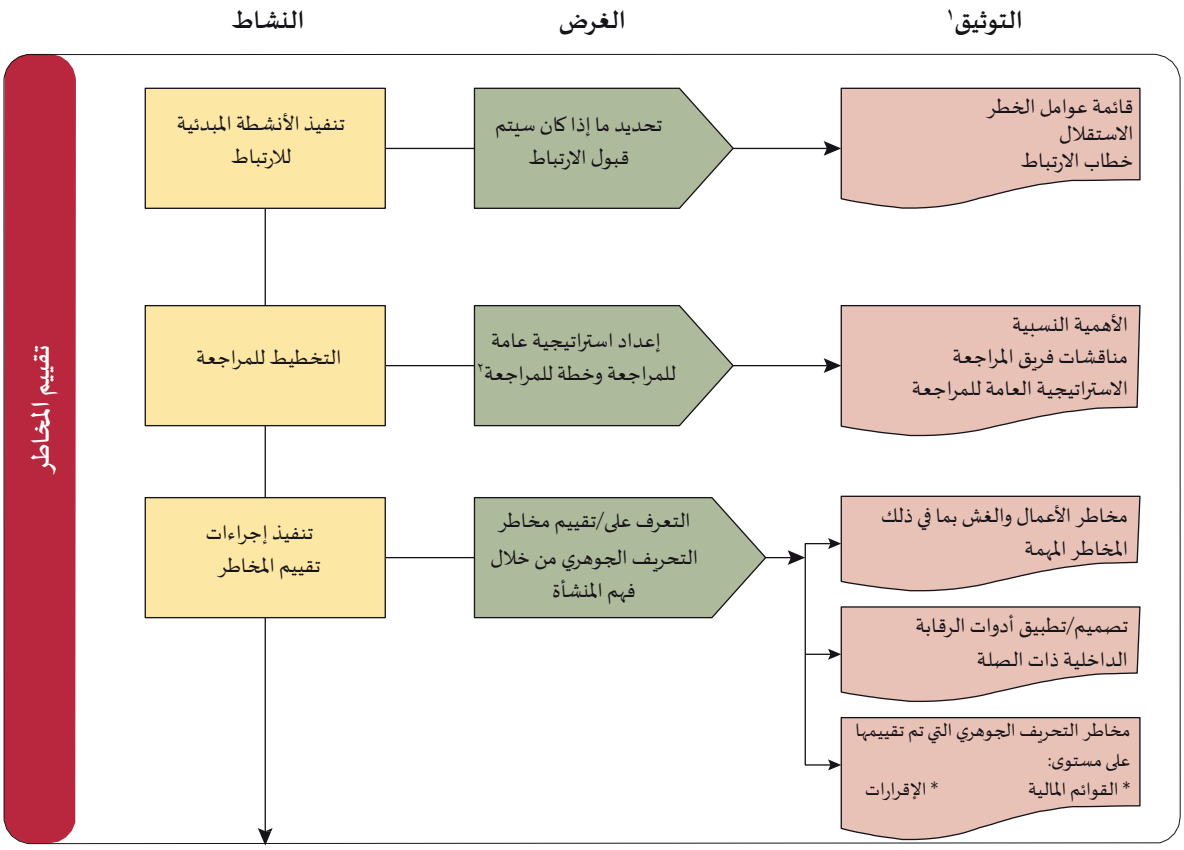
* "الحدث" هو ببساطة أحد عوامل خطر الأعمال أو الغش (انظر التوضيحات في الشكل ٤/٢-٢). ويشمل هذا أيضاً المخاطر الناتجة عن غياب الرقابة الداخلية للتخفيف من احتمالية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

يوضح الشكل أدناه مختلف المهام التي تنطوي عليها كل مرحلة من هذه المراحل الثلاثة. وكل مرحلة مشروحة بمزيد من التفصيل في الفصول اللاحقة لهذا الدليل.

تقييم المخاطر

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٣١٥	هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة.

الشكل ٤/٣-٣



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

ينطوي التنفيذ الفعّال لمرحلة تقييم المخاطر على ما يلي.

الشكل ٤/٣-٤

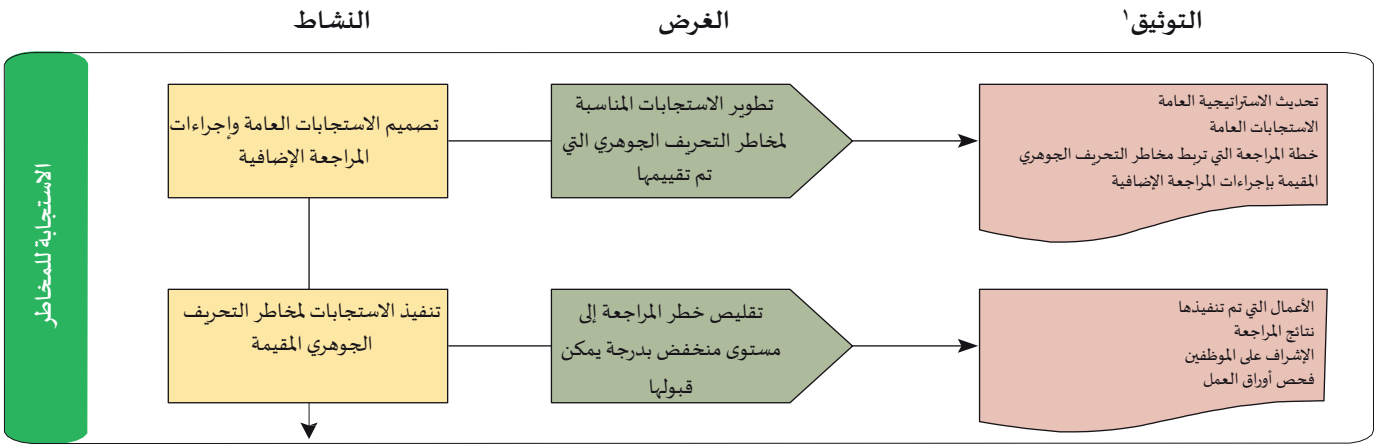
المتطلبات	الوصف
المشاركة المباشرة من قبل كبار أعضاء الفريق	يلزم إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، وفي التخطيط للمناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وإجراء تلك المناقشات. وسيضمن هذا الاستفادة من خبراتهم وآرائهم في وضع خطة المراجعة. ويُرجى ملاحظة أن معايير المراجعة تشير عادةً إلى مصطلح "المراجع" باعتباره الشخص (الأشخاص) الذي يقوم بتنفيذ الارتباط. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع".
التشديد على "نزعة الشك المهني"	لا يمكن التوقع بأن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة للوصول إلى التأكيد المعقول.
التخطيط	يضمن الوقت المستغرق في التخطيط للمراجعة (وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة) تحقيق أهداف المراجعة على نحو سليم، وتركيز العمل الذي ينفذه موظفو المراجعة، بشكل دائم، على جمع الأدلة التي تتعلق بمجالات التحريف المحتمل الأشد خطراً.

المتطلبات	الوصف
مناقشات الفريق والتواصل الدائم	توفر مناقشات/ اجتماعات الفريق مع الشريك المسؤول عن الارتباط خلال مرحلة التخطيط فرصة ممتازة لما يلي: • تعريف الموظفين بالعميل بوجه عام ومناقشة مجالات الخطر المحتملة؛ • مناقشة فاعلية الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة ثم إجراء ما يلزم من تغييرات عليهما؛ • شحذ الأفكار حول الطرق الممكنة لحدوث الغش ثم تصميم الاستجابة المناسبة؛ • مناقشة الإفصاحات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري؛ • توزيع مسؤوليات المراجعة وتحديد الأطر الزمنية. ومن المهم أيضاً التواصل الدائم بين فريق المراجعة طوال الارتباط، على سبيل المثال لمناقشة وتناول قضايا المراجعة أو الأنشطة غير المعتادة أو مؤشرات الغش المحتملة. ومن شأن هذا أن يتيح الاتصال بالإدارة في الوقت المناسب وإجراء التغييرات عند الضرورة في استراتيجية المراجعة وإجراءات المراجعة.
التركيز على التعرف على المخاطر	الخطوة الأهم في آلية تقييم المخاطر هي التعرف على جميع المخاطر ذات الصلة. وفي حالة عدم قيام المراجع بالتعرف على عوامل خطر الأعمال وخطر الغش، فلن يتم تقييمها أو توثيقها، ولن يتم تصميم استجابة مراجعة مناسبة لها. ولهذا تُعد إجراءات تقييم المخاطر المصممة بشكل جيد مهمة للغاية لفاعلية المراجعة. ويلزم أيضاً تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بواسطة المستوى الوظيفي المناسب.
إفصاحات القوائم المالية	عند تقييم المخاطر، تؤخذ أيضاً في الحسبان الإفصاحات المذكورة في القوائم المالية. وقد تكون الإفصاحات في القوائم المالية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر بتقديم إفصاحات أقل في القوائم المالية). ومع ذلك، فإن هذا لا يعفي المراجع من مسؤوليته عن التوصل إلى فهم للإفصاحات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في الإفصاحات المطلوبة.
القدرة على تقويم استجابة (استجابات) الإدارة للمخاطر	من بين الخطوات الرئيسية في آلية تقييم المخاطر تقويم فاعلية الاستجابات التي طبقتها الإدارة (أي تصميم/ تطبيق أدوات الرقابة الخاصة بالإدارة)، إن وجدت، للتخفيف من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها في القوائم المالية. وفي المنشآت الأصغر، سيزيد الاعتماد على الأرجح على بيئة الرقابة (مثل كفاءة الإدارة ونزاهتها، وما إلى ذلك) وسيقل على أنشطة الرقابة التقليدية (مثل الفصل في الواجبات، وما إلى ذلك).
استخدام الحكم المهني	تقضي متطلبات معايير المراجعة باستخدام المراجع للحكم المهني طوال عملية المراجعة، وتوثيق تلك الأحكام المهمة. ومن الأمثلة النموذجية للمهام التي يتم تنفيذها ضمن آلية تقييم المخاطر: • اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار في العلاقة معهم؛ • وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة؛ • تحديد الأهمية النسبية؛ • تقييم مخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك التعرف على المخاطر المهمة والمجالات الأخرى التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة؛ • وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الاستجابة للمخاطر

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٣٣٠	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

الشكل ٤/٣-٥



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

في هذه المرحلة، ينظر المراجع في الأسباب (الخطر الملازم وخطر الرقابة) الداعية لتقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات (لكل فئة معاملات وكل حدث ورصيد حساب وإفصاح) ويضع إجراءات المراجعة المستجيبة.

ويتم توثيق استجابة المراجع لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، في خطة للمراجعة:

- تحتوي على استجابة عامة للمخاطر التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية؛
- تحدد الإفصاحات المهمة والجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛
- تحتوي على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخاصة المصممة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات.

وتواجه الاستجابات العامة مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية. وتشمل هذه الاستجابات تعيين العاملين المناسبين والإشراف عليهم، والحاجة إلى ممارسة نزعة الشك المهني، ومدى التأييد المطلوب فيما يخص التوضيحات/ الإفادات المقدمة من الإدارة، والنظر في نوع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، والوثائق التي سيتم التحقق منها لدعم المعاملات ذات الأهمية النسبية.

وتتألف إجراءات المراجعة الإضافية عادةً من إجراءات أساس مثل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية واختبارات أدوات الرقابة (عندما يوجد توقع بأن هذه الأدوات كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة).

وفيما يلي بعض الأمور التي ينبغي للمراجع مراعاتها عند تخطيط المزيج المناسب من إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها للاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها:

- **استخدام اختبارات أدوات الرقابة**
  - التعرف على أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة التي ستحد، في حال اختبارها، من نطاق/ الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس أخرى. وكقاعدة عامة، يكون حجم العينة التي يتم اختيارها لاختبار أدوات الرقابة، في غالب الأحيان، أقل بكثير من حجم العينة عند إجراء اختبار أساس لإحدى فئات المعاملات.
  وبافتراض ثبات عمل أدوات الرقابة ذات الصلة مع استبعاد حدوث انحرافات في الرقابة، فقد يؤدي استخدام اختبارات أدوات الرقابة إلى تنفيذ أعمال أقل في غالب الأحيان. ومع ذلك، لا يوجد أي متطلب يقضي بضرورة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية (المباشرة أو غير المباشرة).
  - تحديد أي إقرارات لا يمكن التعامل معها باستخدام الإجراءات الأساس بمفردها. وعلى سبيل المثال، قد ينطبق هذا في الغالب على اكتمال عمليات البيع في

المنشآت الصغيرة، وفي الحالات التي ترتفع فيها المعالجة الآلية للمعاملات (مثل المبيعات على الإنترنت) مع محدودية أو انعدام التدخل اليدوي.

- **الإجراءات التحليلية الأساس**

هي الإجراءات التي يمكن التنبؤ خلالها، بطريقة يمكن الاعتماد عليها، بالمبلغ الإجمالي لإحدى فئات المعاملات بناءً على الأدلة المتاحة. ويتم مقارنة هذا التوقع بالمبلغ الفعلي المقيد في السجلات المحاسبية، ويتم التعرف بسهولة على مدى أي تحريف يكون قد حدث (انظر الجزء الأول، الفصل العاشر). وفي بعض الحالات، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه لإقرار معين منخفضاً (دونما اعتبار لأدوات الرقابة ذات العلاقة)، فقد يحدد المراجع أن الإجراءات التحليلية الأساس ستوفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

- **عنصر المفاجأة**

ضرورة إدخال عنصر المفاجأة في الإجراءات التي سيتم تنفيذها، على سبيل المثال توقيت الاستجابة لأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش المحتمل. فعلى سبيل المثال، قد لا يتم الإعلان عن الزيارات التي ستتم إلى مواقع جرد المخزون أو قد يتم تنفيذ إجراءات معينة قبل نهاية السنة دون الإعلان عنها. ويلزم أيضاً مراعاة عنصر المفاجأة في حجم المعلومات التي يتم تقديمها إلى الإدارة بشأن إجراءات المراجعة المخطط لها وتوقيت تنفيذها.

- **تجاوزات الإدارة**

الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للتعامل مع احتمال التجاوز من جانب الإدارة.

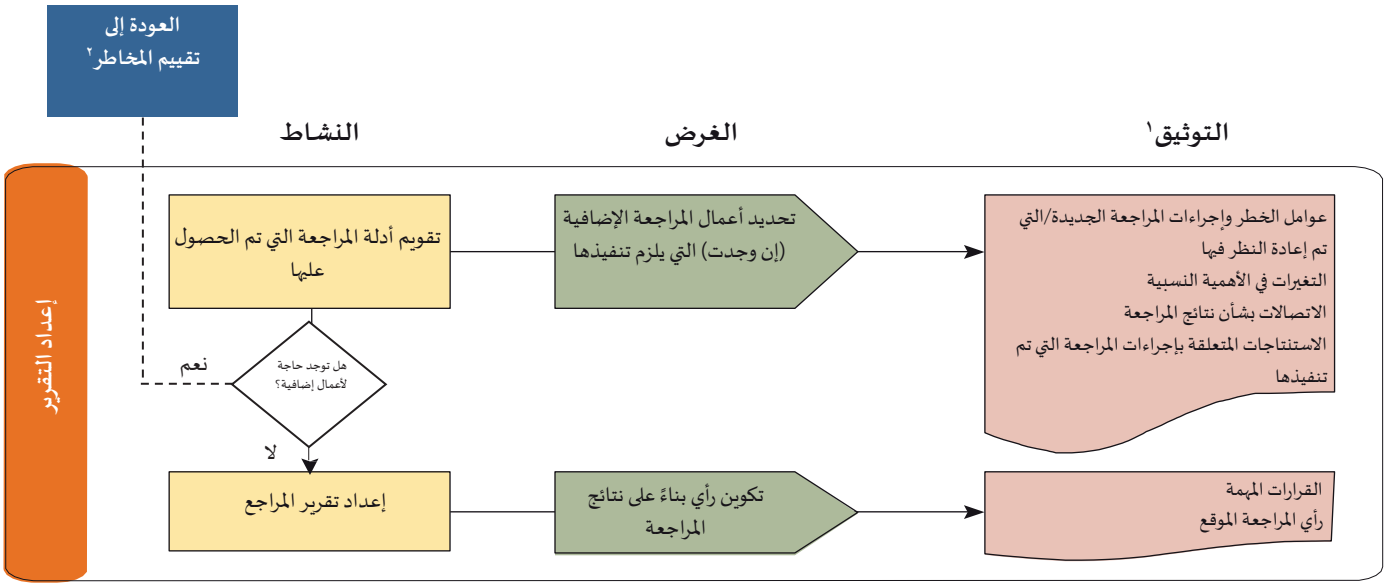
- **المخاطر المهمة**

استجابة المراجعة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها. (انظر الجزء الثاني، الفصل العاشر)

إعداد التقرير

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦/٧٠٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛ (ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

الشكل ٤/٣-٦



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

آخر مراحل المراجعة هي تقييم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتحديد ما إذا كانت كافية ومناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

ومن المهم خلال هذه المرحلة تحديد:

- أي تغير في مستوى الخطر الذي تم تقييمه؛
- ما إذا كانت الاستنتاجات المستنبطة من العمل الذي تم تنفيذه تُعد مناسبة؛
- ما إذا كان قد تمت مواجهة أي ظروف مثيرة للشكوك؛
- أنه قد تم تقييم المخاطر الإضافية (التي لم يتم التعرف عليها في السابق) على نحو مناسب وتم تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على النحو المطلوب.

ولا يُعد عقد اجتماعات مع الفريق لاستخلاص المعلومات (قبل نهاية العمل الميداني أو عند انتهائه) أحد المتطلبات الخاصة للمعايير، ولكن هذه الاجتماعات قد تفيد الموظفين في مناقشة نتائج المراجعة والتعرف على أي مؤشرات للغش وتحديد مدى الحاجة (إن وجدت) إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

وعند الانتهاء من تنفيذ جميع الإجراءات والتوصل إلى الاستنتاجات:

- ينبغي إبلاغ نتائج المراجعة إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- ينبغي تكوين رأي المراجعة واتخاذ قرار بشأن الصيغة المناسبة لتقرير المراجع.

٤/٤ التوثيق

يلزم توثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي:

- طبيعة إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، وتوقيتها ومداها؛
- نتائج تنفيذ تلك الإجراءات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛
- 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.

وبصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الأصغر أقل شمولاً منه في المنشآت الأكبر. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل مختلف جوانب المراجعة معاً في مستند واحد، مع إضافة إحالات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء.

وليس من الضروري أن يقوم المراجع بتوثيق ما يلي:

- كل أمر بسيط تم النظر فيه، أو كل حكم مهني تم اتخاذه، أثناء المراجعة؛
- الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف المراجعة. فعلى سبيل المثال، يثبت وجود خطة للمراجعة في ملف المراجعة أن المراجعة قد تم التخطيط لها، ويثبت وجود خطاب ارتباط موقع عليه أن المراجع قد وافق على شروط ارتباط المراجعة.

٥/٤ فوائد المراجعة على أساس المخاطر

يلخص الشكل أدناه بعض فوائد المراجعة على أساس المخاطر.

الشكل ٤/٥-١

الفوائد	الوصف
المرونة في الوقت عند الحاجة إلى تنفيذ أعمال المراجعة	نظراً لأن إجراءات تقييم المخاطر لا تنطوي على إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة، فإنه يمكن تنفيذها قبل نهاية الفترة بوقت كافٍ، بافتراض عدم توقع حدوث أي تغيرات كبيرة في العمليات. ويمكن لهذا أن يساعد في توزيع عبء العمل الذي يتحمله موظفو المراجعة بشكل أكثر توازناً على مدار الفترة. وقد يوفر أيضاً الوقت للعميل لعلاج مواطن الضعف التي تم التعرف عليها (وإبلاغه بها) في الرقابة الداخلية، والاستجابة لطلبات الدعم الأخرى، قبل بداية أعمال المراجعة الميدانية في نهاية الفترة. ولكن في حالة عدم توفر المعلومات المالية الأولية بسهولة، فقد يلزم تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر في تاريخ متأخر.

الفوائد	الوصف
تركيز جهود فريق المراجعة على الجوانب الرئيسية	عن طريق فهم المواطن التي قد تظهر فيها مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، يستطيع المراجع توجيه جهود فريق المراجعة نحو المجالات التي ترتفع فيها المخاطر وربما تقليل حجم العمل في المجالات التي تنخفض فيها المخاطر. وسيساعد هذا أيضاً في ضمان استخدام الموارد البشرية للمراجعة بفاعلية.
تركيز إجراءات المراجعة على مخاطر بعينها	تهدف إجراءات المراجعة الإضافية إلى الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. وبالتالي، فإن اختبارات التفاصيل التي تتناول فقط المخاطر بصفة عامة قد يتم الحد منها بشكل كبير أو حتى الاستغناء عنها.
فهم الرقابة الداخلية	يمكّن الفهم المطلوب للرقابة الداخلية المراجع من اتخاذ قرارات مدروسة بشأن ما إذا كان سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية. وتؤدي غالباً اختبارات أدوات الرقابة (التي قد لا يلزم اختبار بعضها إلا مرة كل ثلاث سنوات) إلى تنفيذ أعمال أقل بكثير مما يتم تنفيذه عند إجراء اختبارات واسعة النطاق للتفاصيل. (انظر الجزء الثاني، الفصل السابع عشر)
إبلاغ الإدارة بالأمور ذات الأهمية في الوقت المناسب	قد يساعد تحسين فهم الرقابة الداخلية المراجع في التعرف على مواطن الضعف في الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، في بيئة الرقابة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) التي لم يتم اكتشافها في السابق. وسيؤدي إبلاغ الإدارة بمواطن الضعف تلك في الوقت المناسب إلى تمكينها من اتخاذ الإجراء المناسب الذي يعود عليها بالفائدة. وقد يوفر هذا أيضاً الوقت عند تنفيذ المراجعة.

٦/٤ *معايير المراجعة لعمليات المراجعة الصغيرة*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المواد التطبيقية في المعايير
٢٠٠/أ٦٥	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.
٢٠٠/أ٦٦	لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل: (أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛ (ب) واحد أو أكثر مما يلي: (١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو (٢) مسك دفاتر بسيطة؛ أو (٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو (٤) قلة أدوات الرقابة 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.
٢٠٠/أ٦٧	تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تتضمنها معايير المراجعة مراعاةً للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الأصغر المدرجة.
٢٠٠/أ٦٨	تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

لا تميز معايير المراجعة بين منهج المراجعة المطلوب لمنشأة يعمل بها شخص واحد والمنهج المطلوب لمنشأة وطنية يعمل بها آلاف الموظفين. فالمراجعة هي المراجعة. وبناءً عليه، فإن المنهج الأساسي للمراجعة لا يتغير بسبب صغر حجم المنشأة فحسب.

وتهدف كلمة "المراجعة" إلى إيصال رسالة واضحة إلى مستخدمي القوائم المالية، مفادها أن المراجع قد وصل إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري، بغض النظر عن حجم أو نوع المنشأة التي تمت مراجعتها.

وقد تناول مستشارو مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مسألة التناسبية تلك في أحد إصدارات "الأسئلة والأجوبة" بعنوان "تطبيق معايير المراجعة تناسبياً مع حجم المنشأة وتعقيدها"،[٤] في أغسطس ٢٠٠٩. والغرض من هذا المستند هو مساعدة المراجعين في تطبيق معايير المراجعة الواضحة بطريقة فعالة من حيث التكلفة. وقد جاء الرد على السؤال "كيف تتناول معايير المراجعة حقيقة أن خصائص المنشآت الصغيرة والمتوسطة تختلف بشكل كبير عن خصائص المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً؟" على النحو الآتي:

"إن أهداف المراجع هي نفسها عند مراجعة المنشآت بمختلف أحجامها وتعقيدها. ولكن هذا لا يعني أن كل مراجعة سيتم التخطيط لها وسيتم تنفيذها بنفس الطريقة. فمعايير المراجعة تراعي أن إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها لتحقيق أهداف المراجع والالتزام بمتطلبات المعايير قد تختلف اختلافاً كبيراً بناءً على ما إذا كانت المنشأة التي يتم مراجعتها كبيرة أو صغيرة وما إذا كانت معقدة أو بسيطة نسبياً.

ولذلك، تركز متطلبات المعايير على الأمور التي يلزم على المراجع التعامل معها أثناء المراجعة ولا تخوض عادة في الإجراءات الخاصة التي ينبغي على المراجع تنفيذها.

وتوضح المعايير أيضاً أن منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية يعتمد على تقييم المراجع للمخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع، بناءً على الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها ومخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، أن اتباع منهج مشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس يُعد منهجاً فعالاً في ظل الظروف القائمة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال عند مراجعة منشأة صغيرة أو متوسطة حيث لا يوجد الكثير من أنشطة الرقابة التي يستطيع المراجع أن يقوم بالتعرف عليها، قد يتخذ المراجع قراراً بأنه يكفي تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تُعد بصفة رئيسية الإجراءات الأساس.

وجدير بالذكر أيضاً أن معايير المراجعة تقر بضرورة الممارسة المناسبة للحكم المهني لسلامة تنفيذ المراجعة. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة. ومع ذلك، وبالرغم من حاجة مراجع المنشأة الصغيرة أو المتوسطة إلى ممارسة الحكم المهني، فإن هذا لا يعني أنه يستطيع اتخاذ قرار بعدم تطبيق أحد متطلبات معايير المراجعة إلا في ظروف استثنائية وشريطة أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب".

ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية في الاقتباس أعلاه كما يلي:

- أهداف المراجعة هي نفسها أياً كان حجم المراجعة؛
- قد تختلف إجراءات المراجعة الخاصة اختلافاً كبيراً بناءً على حجم المنشأة والمخاطر التي تم تقييمها؛
- تركز معايير المراجعة على الأمور التي يلزم على المراجع التعامل معها - وليس على تفاصيل الإجراءات الخاصة؛
- يعتمد تصميم إجراءات المراجعة الإضافية على تقييم المراجع للمخاطر؛
- تُعد الممارسة المناسبة للحكم المهني ضرورية عند تصميم الإجراءات للاستجابة على النحو المناسب للمخاطر التي تم تقييمها؛
- لا يمكن استخدام الحكم المهني لتجنب الالتزام بأي متطلبات لمعايير المراجعة إلا في ظروف استثنائية.

وإضافة لذلك، تحتوي معايير المراجعة على عدد من الفقرات التي تتناول اعتبارات خاصة بمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتوفر هذه المادة إرشادات مفيدة في تطبيق متطلبات محددة للمعايير أثناء مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ويحتوي الشكل أدناه على بعض الاقتراحات للنجاح في تطبيق معايير المراجعة على الارتباطات الصغيرة.

---

[٤] "تطبيق معايير المراجعة تناسبياً مع حجم المنشأة وتعقيدها" متاح على الرابط التالي: www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-٠.

الشكل ٤/٦-١

١. اصرف بعض الوقت لقراءة المعاييروتدريب الموظفين.

قد يؤدي عدم فهم المتطلبات إلى ما يلي:

- تحول مرحلة تقييم المخاطر بكاملها إلى عمل "ملحق" بأعمال المراجعة الأساسية الأخرى التي سيتم تنفيذها. وذلك على الرغم من أن تقييم المخاطر ينبغي أن يكون هو الدافع وراء اختيار إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، لا أن تكون قائمة موحدة بالإجراءات التي يمكن تطبيقها على أية منشأة. فالغرض من تقييم المخاطر هو تركيز جهود المراجعة على المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، وصرفها عن المجالات الأقل خطورة.
- تحول ما ينبغي أن يكون مراجعة بسيطة إلى مشروع معقد ومستهلك للوقت. وقد ينشأ هذا إذا تركزت الجهود على استيفاء نماذج وقوائم تحقق موحدة للمراجعة، بدلاً من استخدام الحكم المهني لتقدير حجم الأعمال طبقاً لحجم وتعقيد المنشأة التي يتم مراجعتها والمخاطر التي تنطوي عليها.
- الإخفاق في الالتزام بأحد متطلبات المعايير المُعبَّر عنها بعبارة ("يجب على المراجع...").

٢. اصرف بعض الوقت للتخطيط الجيد، مهما كان الارتباط صغيراً.

ثمة مقولة شائعة بأن ساعة تخطيط واحدة قد توفر ساعات كثيرة عند التنفيذ. وغالباً ما يكون التخطيط الفعّال للمراجعة هو العامل الفارق بين المراجعة الجيدة التي تتم في حدود الميزانية والمراجعة السيئة التي تتجاوز الميزانية. وهذا لا يعني بالضرورة عقد اجتماعات للفريق مخصصة لذلك الغرض داخل المكتب. ففي الارتباطات الصغيرة للغاية، يمكن التخطيط من خلال إجراء مناقشات قصيرة في بداية الارتباط وأثناء التقدم في المراجعة.

المجالات الرئيسية التي ينبغي تناولها عند التخطيط:

- تشجيع الموظفين على تحديد المجالات التي تبدو فيها إجراءات المراجعة المعتادة مبالغاً فيها مقارنة بخطر التحريف الذي تواجهه المراجعة.
- تخصيص الوقت اللازم لضمان أن يفهم الموظفون ضرورة التوثيق الذي يتعين عليهم إنجازه، والغرض منه. فقد يهدر الموظفون ساعات لا حصر لها في محاولة استيفاء نماذج لا يفهمونها.
- مناقشة إمكانية حدوث الغش. وتشجيع الموظفين على التحلي بنزعة الشك المهني وكثرة التساؤل، وتمكينهم من طرح المشكلات أو الملاحظات أو الأمور غير المبررة.
- النقاش حول الأطراف ذات العلاقة المعروفة وطبيعة/حجم المعاملات معهم.
- النظر فيما إذا كان من الممكن تحديث المستندات الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة التي تم إعدادها في الفترات السابقة تبعاً للتغيرات التي حدثت، بدلاً من إعدادها بالكامل من جديد. وينبغي أن يكون توثيق وتقييم عوامل الخطر وأدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة كافياً لتمكين المراجعين في الفترات اللاحقة من الاستفادة من فهمهم للمنشأة وتركيز اهتمامهم على الاتجاهات الجديدة في الصناعة، والتغيرات التشغيلية الرئيسية، والمخاطر الملازمة الجديدة، وأدوات الرقابة الداخلية المعدلة.

٣. قم بتقويم بيئة الرقابة.

اصرف بعض الوقت لفهم أدوات الرقابة الداخلية الشاملة التي تُعد جزءاً من بيئة الرقابة. وتختلف أدوات الرقابة الشاملة اختلافاً كبيراً عن أدوات الرقابة على المعاملات؛ فهي تتناول أموراً مثل النزاهة وآداب المهنة، والحوكمة المؤسسية، وكفاءة موظفي المنشأة، والموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة ومنع الغش وإدارة المخاطر ومتابعة الرقابة. وإذا كان "النهج على المستويات العليا" يعاني من الضعف، فقد يسهل حينئذ تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وحتى أفضل أدوات الرقابة على المعاملات، مثل معاملات الشراء والبيع، قد يتم تقويضها.

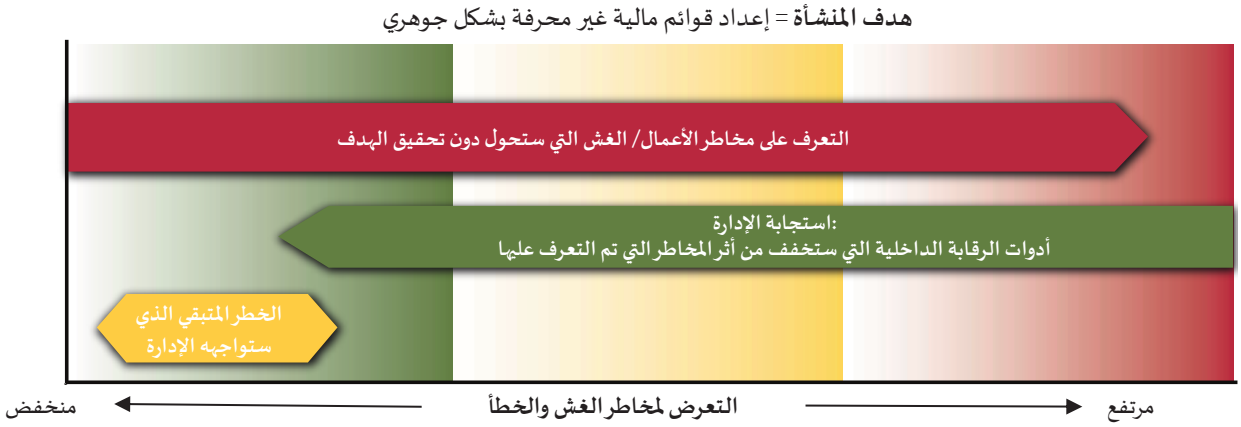
٤. استهدف التحسين المستمر.

يميل بعض المراجعين إلى السير على نهج المراجع السابق دونما تفكير، مما يؤدي إلى إعداد ملف يطابق تماماً ملف السنة السابقة. والأفضل من ذلك هو النظر في العمل الذي تم تنفيذه في الأعوام السابقة والتحقق منه باستمرار، وتحديد التغييرات التي ستجعل المراجعة أكثر كفاءة وفاعلية.

٥. الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
توضيح الغرض من الرقابة الداخلية على التقرير المالي، ونطاق الرقابة وطبيعتها، بما في ذلك المكونات الخمسة التي يتعين على المراجع تقويمها.	٣١٥

الشكل ٥/٠-١



يمثل الشريط الأول في المخطط جميع عوامل خطر الأعمال وخطر الغش التي قد ينتج عنها تحريف جوهري في القوائم المالية (قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات للرقابة الداخلية). ويعكس الشريط الثاني إجراءات الرقابة التي تقوم الإدارة بتصميمها وتطبيقها للتخفيف من أثر المخاطر التي تم التعرف عليها. ويُعرف غالباً مدى عجز الشريط الثاني عن التخفيف بشكل تام من المخاطر التي تم التعرف عليها بالخطر المتبقي الذي ستواجهه الإدارة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٣١٥(ج)	الرقابة الداخلية: آلية يصممها ويطبقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
١٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٠-أ٧٣)
١٣/٣١٥	عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، يجب على المراجع أن يُقوِّم تصميم تلك الأدوات ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تطبيق إجراءات معينة بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (راجع: الفقرات أ٧٤-أ٧٦)

٥/١ نظرة عامة

تقوم الإدارة والمكلفون بالحوكمة وغيرهم من العاملين في المنشأة بتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها والحفاظ عليها لمواجهة مخاطر الأعمال والغش التي تم التعرف عليها التي تهدد تحقيق الأهداف الموضوعة، مثل إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

ويتعين على المراجع فهم الطريقة التي تتعامل بها المنشأة مع كل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية. وهذه المكونات مشروحة في هذا الفصل وفي الفقرات ٤(ج) و١٤-٢٤ وأ٧٦-أ١١٧ من معيار المراجعة (٣١٥). كما يقدم الملحق الأول لمعيار المراجعة (٣١٥) توضيحاً إضافياً لكل من هذه المكونات.

ويتعين فهم الرقابة الداخلية لتحديد خطر الرقابة. ويلزم التوصل إلى هذا الفهم بغض النظر عن أي قرار يتخذه المراجع بشأن اعتبار اختبار أدوات الرقابة جزءاً من استراتيجية المراجعة.

ملحوظة: أدوات الرقابة الداخلية التي تُعد ذات صلة بالمراجعة هي وحدها التي يلزم التعرف عليها وتوثيقها وتقييمها. وأداة الرقابة ذات الصلة هي تلك التي تواجه مخاطر التحريف في القوائم المالية.

٥/٢ أهداف الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي الاستجابة التي تهدف الإدارة من خلالها إلى التخفيف من أحد عوامل الخطر التي تم التعرف عليها أو تحقيق أحد أهداف الرقابة. وثمة علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأدوات الرقابة التي تطبقها لضمان تحقيق تلك الأهداف. وفور وضع الأهداف، يمكن تحديد وتقييم الأحداث (المخاطر) المحتملة التي ستحول دون تحقيقها. وبناءً على هذه المعلومات، تستطيع الإدارة تطوير الاستجابات المناسبة، التي سيكون من بينها تصميم أدوات الرقابة.

ويمكن تصنيف أهداف الرقابة الداخلية بشكل عام ضمن أربع فئات:

- الأهداف الاستراتيجية رفيعة المستوى التي تدعم مهمة المنشأة؛
- إعداد التقارير المالية (الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية)؛
- العمليات (أدوات الرقابة على العمليات)؛
- الالتزام بالأنظمة واللوائح.

وأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تتعلق في المقام الأول بإعداد التقارير المالية. وهي تتناول هدف المنشأة المتمثل في إعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية.

أمّا أدوات الرقابة على العمليات، مثل جدولة مهام الموظفين والإنتاج، ورقابة الجودة، والتزام الموظفين بمتطلبات الصحة والسلامة، فهي لن تكون ذات صلة بالمراجعة في الظروف الطبيعية، إلا عندما تكون:

- المعلومات المعدة في هذا الشأن يتم استخدامها لتطوير الإجراءات التحليلية؛ أو
- هذه المعلومات يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام الإحصاءات المتعلقة بالإنتاج كأساس لتطوير إجراء تحليلي، ستكون أدوات الرقابة المتعلقة بضمان دقة تلك المعلومات ذات صلة بالمراجعة. وإذا كان لعدم الالتزام بأنظمة ولوائح معينة تأثير مباشر وجوهري على القوائم المالية، ستكون أدوات الرقابة المتعلقة باكتشاف عدم الالتزام والإبلاغ عنه ذات صلة أيضاً بالمراجعة.

مكونات الرقابة الداخلية

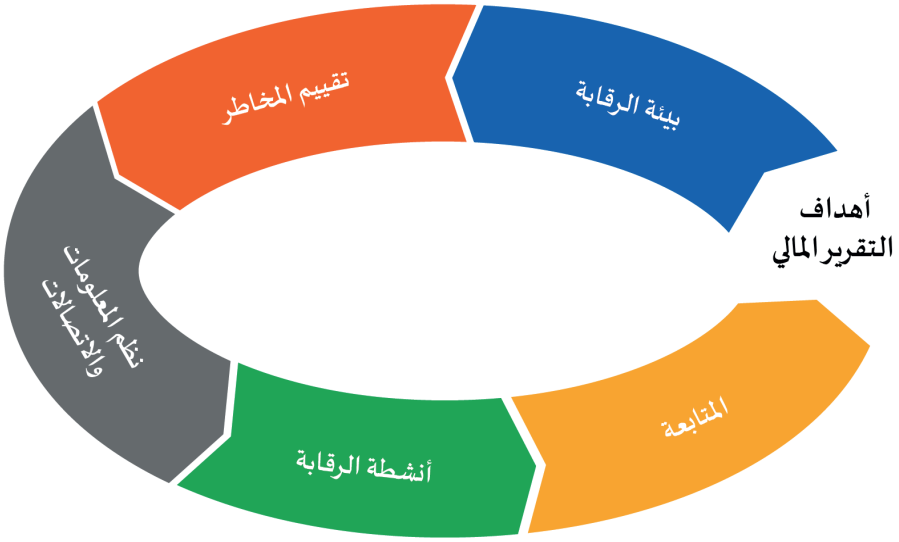
إن "الرقابة الداخلية" المستخدمة في معيار المراجعة (٣١٥) مصطلحٌ واسع النطاق لا يقتصر على أنشطة الرقابة مثل الفصل في الواجبات ومنح التصريحات ومطابقة الحسابات وما إلى ذلك. وتشمل الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية:

- بيئة الرقابة؛
- آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
- نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات؛
- أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة؛
- متابعة الرقابة الداخلية.

ويوضح الشكل أدناه هذه المكونات من حيث تعلقها بأهداف التقرير المالي للمنشأة.

المكونات الخمسة للرقابة الداخلية

الشكل ٥/٢-١



يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى هذه المكونات الخمسة إطاراً مفيداً للمراجعين في فهم مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى ما يلي:

ستتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه بناءً على حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فالمنشآت الأصغر تستخدم غالباً وسائل أقل رسمية وآليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها. وقد لا يكون التمييز بين مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على هذا القدر من الوضوح؛ ولكن الأغراض الكامنة وراءها وجهة على حدٍ سواء. فعلى سبيل المثال، قد يتولى المدير المالك (وينبغي عليه، في حال عدم توفر ما يكفي من الموظفين) تنفيذ مهام تتعلق بالعديد من مكونات الرقابة الداخلية.

- قد تُستخدم مصطلحات وأُطُر مختلفة عن تلك المستخدمة في معيار المراجعة (٣١٥) لوصف الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وأثرها على المراجعة، ولكن المكونات الخمسة جميعها يجب تناولها أثناء المراجعة.
- يتمثل الاعتبار الرئيسي للمراجع فيما إذا كانت كل أداة رقابة بعينها تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريفات الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإقرارات المتعلقة بها، وفي كيفية تحقيق أداة الرقابة لذلك.

وفيما يلي ملخص بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية.

٣/٥ بيئة الرقابة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا: (أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرتين أ٧٧، أ٨٧)

تُعد بيئة الرقابة الأساس للرقابة الداخلية الفعّالة، وهي توفر الانضباط والتنظيم داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، وتؤثر على وعي أفرادها بالرقابة.

وتشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة. وتشمل أيضاً المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها داخل المنشأة.

ملحوظة: تُعد أدوات الرقابة الخاصة ببيئة الرقابة شاملة بطبيعتها. فهي لن تمنع التحريف الجوهري، أو تكتشفه وتصححه، بشكل مباشر. ولكن بدلاً من ذلك، هي تشكل الأساس المهم الذي ستُبنى عليه جميع أدوات الرقابة الأخرى.

يوضح الشكل ٣/٥-١ العناصر المختلفة لبيئة الرقابة التي يلزم مراعاتها. ويُرجى ملاحظة أن أهمية هذه العناصر وترتيبها (أولويتها) سيختلفان حتماً من منشأة لأخرى.

الشكل ٣/٥-١

ستؤثر أدوات بيئة الرقابة على تقويم المراجع لفاعلية أنشطة الرقابة الأخرى التي قد تتناول مجالات بعينها مثل معاملات البيع والشراء. فعلى سبيل المثال، إذا كان للإدارة موقف سلوكي سلبي تجاه الرقابة عموماً، فإن هذا سيقوض فاعلية أدوات الرقابة الأخرى (كتلك الخاصة بالمبيعات مثلاً) مهما تكن مصممة بشكل جيد.

وينبغي أن يتضمن تقويم المراجع لتصميم بيئة الرقابة في المنشأة العناصر الموضحة أدناه.

الشكل ٥/٣-٢

العناصر الرئيسية التي يلزم تناولها	الوصف
الإعلان عن النزاهة والقيم الأخلاقية الأخرى وفرض تطبيقها	تُعد النزاهة والقيم الأخلاقية عناصر ضرورية (أساسية) تؤثر على فاعلية تصميم أدوات الرقابة الأخرى وإدارتها ومتابعتها.
الالتزام بالكفاءة	اهتمام الإدارة بمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيفية ترجمة تلك المستويات إلى المهارات والمعارف المطلوبة.
مشاركة المكلفين بالحوكمة	صفات المكلفين بالحوكمة، مثل: • استقلالهم عن الإدارة؛ • خبرتهم ومكانتهم؛ • مدى إشراكهم، والمعلومات التي يحصلون عليها، وإمعانهم النظر في الأنشطة؛ • مناسبة تصرفاتهم، بما في ذلك درجة طرحهم للأسئلة الصعبة على الإدارة ومتابعتهم لها، وتفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين.
فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي	منهج الإدارة في تحمل مخاطر الأعمال وإدارتها، والمواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه التقرير المالي ومعالجة المعلومات ووظائف المحاسبة والعاملين.
الهيكل التنظيمي	الإطار الذي يتم من خلاله التخطيط لأنشطة المنشأة الرامية لتحقيق أهدافها وتنفيذ هذه الأنشطة والرقابة عليها ومراجعتها.
تحديد الصلاحيات والمسؤوليات	كيفية تعيين الصلاحيات والمسؤوليات عن الأنشطة التشغيلية، وكيفية تحديد العلاقات الإشرافية والتسلسل الهرمي للسلطة.
سياسات وممارسات الموارد البشرية	التعيين والتوجيه والتدريب والتقويم والمشورة والترقية والأجور والإجراءات التصحيحية.

أدوات الرقابة المذكورة أعلاه هي أدوات رقابة شاملة تمس المنشأة بأكملها ويخضع تقويمها غالباً للتقدير الشخصي بدرجة أكبر من أنشطة الرقابة التقليدية (مثل الفصل في الواجبات). ولذلك، سيمارس المراجع الحكم المهني في هذا التقويم.

ويمكن لمواطن القوة في بيئة الرقابة أن تعوّض عن أدوات الرقابة الضعيفة على المعاملات، أو حتى أن تحل محلها، في بعض الحالات. ولكن يمكن أيضاً لمواطن الضعف في بيئة الرقابة أن تقوّض التصميم الجيد لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، أو حتى أن تبطل أثره. فعلى سبيل المثال، في حالة غياب ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، سيضطر المراجع إلى النظر بعناية في أنواع إجراءات المراجعة (الإضافية) التي ستكون فعّالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وفي بعض الحالات، قد يخلص المراجع إلى أن الرقابة الداخلية قد انهارت لدرجة أنه لم يعد من خيار سوى الانسحاب من الارتباط.

بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر

ستختلف بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة عن المنشآت الأكبر، لكنها تظل على نفس القدر من الأهمية. ويصح هذا بصفة خاصة عندما تفتقر المنشأة إلى الموظفين أو الموارد اللازمة لتطبيق أنشطة الرقابة التقليدية مثل الفصل في الواجبات.

وفي المنشآت الأصغر، قد تحد المشاركة النشطة للمدير المالك الذي يمتاز بالكفاءة (أحد مواطن القوة في بيئة الرقابة) من الحاجة إلى أنشطة الرقابة الأخرى، مثل الفصل في الواجبات. وبالتالي، يمكن لمواطن القوة في بيئة الرقابة أن تعمل على منع أنواع معينة من التحريفات، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل غير مباشر. فعلى سبيل المثال، عندما يراجع ويعتمد المدير المالك المعاملات، كل على حدة، قبل اكتمالها، فقد يساعد ذلك في منع حالات خطأ أو غش معينة، أو اكتشافها وتصحيحها. ولكن نقطة القوة هذه لن تخفف من مخاطر أخرى مثل تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

وفي المنشآت الأصغر، ستتوفر عادة وثائق أقل لدعم أدوات بيئة الرقابة. وبالتالي، ستشكّل المواقف السلوكية للإدارة (المدير المالك مثلاً)، ووعيها وتصرفاتها، الأساس لتقويم تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تزود المنشآت الأكبر موظفيها بمدونة لقواعد السلوك تشرح السلوكيات المقبولة وتبعات مخالفة تلك القواعد. وقد تقوم المنشآت الأصغر بنقل قيم وسلوكيات مقبولة مشابهة من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة.

وفي حالة عدم وجود أية وثائق داعمة لأداة رقابة معينة، يقوم المراجع بإعداد مذكرة بذلك لإضافتها إلى الملف. فعلى سبيل المثال، عند تناول ما إذا كانت النزاهة والقيم الأخلاقية قد تم الإعلان عنها وفرض تطبيقها، قد يقوم المراجع بما يلي:

- التعرف على قيم المنشأة والسلوكيات المقبولة لديها وإجراءات تطبيقها، من خلال إجراء مناقشات مع الإدارة. ثم يقيّم المراجع ما إذا كان ذلك كافياً لتناول تصميم الرقابة.
- سؤال موظف أو اثنين عن القيم والسلوكيات المقبولة وإجراءات تطبيقها التي يعتقدون أن المنشأة تتبناها. وتتناول هذه المقابلات الشخصية ما إذا كانت قيم الإدارة والسلوكيات المقبولة لديها قد تم الإعلان عنها وفرض تطبيقها. ومن شأن هذا أن يتناول تطبيق الرقابة.

نقاط يلزم مراعاتها

تتقاعس المنشآت الصغيرة في الغالب عن توثيق أدوات الرقابة الداخلية التي تعمل بصورة غير رسمية. ولكن ثمة فوائد قد تعود على الإدارة من صرف بعض الوقت لتوثيق بعض السياسات والإجراءات الأكثر أهمية. فهذه السياسات والإجراءات يمكن تقديمها للموظفين الذين ينضمون إلى المنشأة، وقد تؤدي إلى توفير وقت المراجعة بدلاً من الحاجة إلى طرح الاستفسارات عن هذه السياسات والإجراءات في كل فترة. وفي المثال المذكور أعلاه، تستطيع المنشآت، حتى الأصغر من بينها، إعداد بيان بسيط بالقيم والسلوكيات المقبولة يمكن تقديمه للموظفين ثم الرجوع إليه عندما تظهر المشكلات.

يوضح الشكل أدناه بعض المجالات الرئيسية التي يلزم تناولها عند تقييم بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر.

الشكل ٥/٣-٣

عنصر الرقابة	السؤال الرئيسي	أدوات الرقابة الممكنة
الإعلان عن النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها	ما الإجراءات التي تطبقها الإدارة للقضاء على، أو التخفيف من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع العاملين إلى ارتكاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية؟	• أن تبدي الإدارة باستمرار، بالأقوال والأفعال، التزامها بأعلى المعايير الأخلاقية. • أن تعمل الإدارة على القضاء على، أو الحد من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع العاملين إلى ارتكاب تصرفات غير أمينة أو غير أخلاقية. • أن توجد مدونة لقواعد السلوك، أو ما يعادلها، توضح معايير السلوك الأخلاقي والأدبي المأمولة. • أن يفهم الموظفون بوضوح السلوكيات المقبولة وغير المقبولة، وأن يعرفوا ما يتعين عليهم القيام به عند مواجهة سلوك غير لائق. • أن يتم اتخاذ الإجراءات الخاصة بفرض تطبيق القيم، عند الحاجة.
الالتزام بالكفاءة	هل العاملون يتمتعون بالمعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز المهام المسندة إليهم؟	• أن تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة لضمان امتلاك العاملين للمعرفة والمهارات الضرورية التي تتطلبها وظائفهم. • أن توجد توصيفات وظيفية وأن يتم استخدامها بفاعلية. • أن تتيح الإدارة للعاملين الانضمام للبرامج التدريبية حول الموضوعات ذات الصلة. • أن تتم مطابقة مهارات الموظفين، في بداية عملهم وباستمرار، مع التوصيفات الوظيفية لعملهم.

عنصر الرقابة	السؤال الرئيسي	أدوات الرقابة الممكنة
مشاركة المكلفين بالحوكمة (بخلاف الحالات التي تكون فيها الإدارة هم المكلفون بالحوكمة)	ما مدى فاعلية الحوكمة (إن وجدت) على عمليات المنشأة؟	• أن يكون غالبية المكلفين بالحوكمة مستقلين عن الإدارة. • أن يتمتع المكلفون بالحوكمة بالخبرات والمكانة والمعرفة المالية المناسبة. • أن يتم إبلاغ المشكلات والنتائج المالية المهمة إلى المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. • أن يشرف المكلفون بالحوكمة بفاعلية على أنشطة الإدارة. وهذا يشمل طرح الأسئلة الصعبة وطلب الحصول على الإجابات. • أن يجتمع المكلفون بالحوكمة بشكل منتظم، وأن يتم تعميم محضر الاجتماعات في الوقت المحدد.
فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي	ما المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه التقرير المالي؟	• أن تبدي الإدارة مواقف سلوكية وتصرفات إيجابية تجاه ما يلي: – الرقابة الداخلية السليمة على التقرير المالي (بما في ذلك تجاوزات الإدارة وصور الغش الأخرى)، – الاختيار/التطبيق المناسب للسياسات المحاسبية، – أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، – التعامل مع المحاسبين. • أن تكون الإدارة قد وضعت إجراءات لمنع الوصول غير المصرح به إلى الأصول والمستندات والسجلات، أو منع إتلافها. • أن تقوم الإدارة بتحليل مخاطر الأعمال واتخاذ الإجراء المناسب.
الهيكل التنظيمي	هل تم وضع هيكل تنظيمي ملائم؟	• أن يكون الهيكل التنظيمي مناسباً لتيسير تحقيق أهداف المنشأة ووظائفها التشغيلية ومتطلباتها التنظيمية. • أن تفهم الإدارة بوضوح مسؤولياتها وصلاحياتها بشأن الأنشطة التجارية وأن تحظى بالخبرات ومستويات المعرفة المطلوبة لإنفاذ مواقفها بشكل سليم. • أن يسهل هيكل المنشأة تدفق المعلومات، التي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب إلى الأفراد المعنيين بأنشطة التخطيط والرقابة. • أن يتم الفصل قدر الإمكان بين الواجبات غير المتوافقة مع بعضها.
تحديد الصلاحيات والمسؤوليات	هل تم تحديد المجالات الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات بشكل مناسب؟	• أن توجد سياسات وإجراءات مطبقة للتصريح بالمعاملات واعتمادها. • أن توجد مسارات مناسبة للتسلسل الإداري والمساءلة (مناسبة لحجم المنشأة وطبيعة أنشطتها). • أن تشتمل التوصيفات الوظيفية على مسؤوليات تتعلق بالرقابة.
سياسات وممارسات الموارد البشرية	ما المعايير المطبقة لضمان: تعيين الأفراد الأكثر كفاءة ومصداقية؟ تقديم التدريب الذي يكفل قدرة الأفراد على تنفيذ أعمالهم؟ أن تكون تقييمات الأداء هي العامل الرئيسي في الحصول على الترقيات؟	• أن تقوم الإدارة بوضع/فرض معايير لتعيين الأفراد الأكثر تأهيلاً. • أن تشتمل ممارسات التعيين على إجراء مقابلات شخصية مع المرشحين، وتنفيذ إجراءات للتحقق من خلفياتهم، وإبلاغهم بقيم المنشأة، والسلوكيات المأمولة من جانبها، والأسلوب التشغيلي للإدارة. • أن يخضع الأداء الوظيفي لتقييم دوري وتتم مراجعة النتائج مع كل موظف ويتم اتخاذ الإجراءات المناسبة. • أن تتناول سياسات التدريب الأدوار والمسؤوليات المرتقبة، ومستويات الأداء المأمولة، والاحتياجات المستجدة.

٤/٥ تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم عمّا إذا كانت لدى المنشأة آلية للقيام بما يلي: (أ) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (ب) تقدير أهمية المخاطر؛ (ج) تقييم احتمالية حدوثها؛ (د) البت في التصرفات التي سيتم اتخاذها لمواجهة تلك المخاطر. (راجع: الفقرة أ٨٨)
١٦/٣١٥	إذا كانت المنشأة قد وضعت مثل هذه الآلية (المشار إليها فيما بعد بلفظ "آلية المنشأة لتقييم المخاطر")، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها وللنتائج المترتبة عليها. وإذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري فشلت الإدارة في التعرف عليها، فيجب عليه أن يُقوِّم ما إذا كان هناك خطر كامن من نوع يتوقع المراجع أن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كانت ستقوم بالتعرف عليه. وفي حالة وجود مثل هذا الخطر، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لسبب إخفاق تلك الآلية في التعرف عليه، وأن يُقوِّم ما إذا كانت الآلية مناسبة لظروفه، أو يحدد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.
١٧/٣١٥	إذا لم تضع المنشأة مثل هذه الآلية، أو كانت لديها آلية يتم اتباعها فقط عند وجود الخطر، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة ما إذا كان قد تم التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي، وكيف تمت مواجهتها. ويجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا كان عدم وجود آلية موثَّقة لتقييم المخاطر هو أمر مناسب في ظل الظروف القائمة، أو يحدد ما إذا كان ذلك يمثل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٨٩)

تقييم المخاطر هو العنصر الثاني بين عناصر الرقابة الداخلية الخمسة. ومن شأن آلية تقييم المخاطر الفعّالة التي تطبقها وتحافظ عليها الإدارة أن توفر المعلومات المهمة اللازمة لتحديد مخاطر الأعمال/الغش التي ينبغي إدارتها، حتى يمكن اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها. وقد تشرع الإدارة في تنفيذ خطط أو برامج، أو قد تطبق سياسات وإجراءات، لمواجهة مخاطر بعينها. أو قد تقرر تقبل الخطر بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى.

وإذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة للظروف القائمة، فإنها ستساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. وتتناول آلية تقييم المخاطر عادةً أموراً مثل ما يلي:

- التغيرات في البيئة التشغيلية؛
- كبار العاملين الجدد؛
- نظم المعلومات الجديدة أو المُحَدّثة؛
- النمو السريع؛
- التقنيات الحديثة؛
- نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة؛
- إعادة الهيكلة المؤسسية (بما في ذلك عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات)؛
- التوسع في العمليات الأجنبية؛
- الإصدارات المحاسبية الجديدة.

وفي المنشآت الأصغر التي من غير المرجح أن توجد فيها آلية رسمية لتقييم المخاطر، يناقش المراجع مع الإدارة كيفية التعرف على مخاطر الأعمال وكيفية مواجهتها.

ومن بين الأمور التي ينبغي على المراجع مراعاتها كيفية قيام الإدارة بما يلي:

- التعرف على المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي؛
- تقدير أهمية المخاطر؛
- تقييم احتمالية حدوثها؛
- البت في الإجراءات اللازمة لإدارتها.

ويتعين على المراجع أيضاً أن يُقوِّم ما إذا كان عدم وجود آلية موثَّقة لتقييم المخاطر هو أمر مقبول في ظل الظروف القائمة، أو يحدد ما إذا كان ذلك يمثل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

وإذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فينبغي عليه النظر في التساؤلات الآتية:

- ما أسباب إخفاق الآليات التي تتبعها الإدارة؟
- هل الآليات مناسبة للظروف القائمة؟

وفي حالة وجود قصور مهم في آلية المنشأة لتقييم المخاطر (أو عدم وجود أية آلية على الإطلاق)، فينبغي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

الحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري

يحتوي الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٣١٥) على قائمة مفيدة بالحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

٥/٥ نظم المعلومات والاتصالات

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٨/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام المعلومات، ومن بينه آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، بما في ذلك المجالات الآتية: (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٢، أ٩٥، أ٩٦) (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تُعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية؛ (ب) الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وهذه السجلات قد تكون يدوية أو إلكترونية؛ (د) كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛ (هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛ (و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة. (راجع: الفقرتين أ٩٣، أ٩٤) ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
١٩/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة التي تتعلق بالتقرير المالي، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٩٧، أ٩٨) (أ) الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ (ب) الاتصالات الخارجية، مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

تحتاج الإدارة (والمكلفون بالحوكمة) إلى معلومات يمكن الاعتماد عليها للقيام بما يلي:

- إدارة المنشأة (مثل التخطيط وإعداد الميزانيات ومتابعة الأداء وتوزيع الموارد والتسعير وإعداد القوائم المالية لأغراض رفع التقارير)؛
- تحقيق الأهداف؛
- التعرف على عوامل الخطر وتقييمها والاستجابة لها.

وهذا يتطلب تحديد المعلومات ذات الصلة وتسجيلها ونقلها/توزيعها في الوقت المناسب على العاملين (في جميع مستويات المنشأة) الذين يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات.

ويتكون نظام المعلومات من البنية التحتية (المكونات المادية والأجهزة) والبرمجيات والأفراد والإجراءات والبيانات. وتستخدم العديد من نظم المعلومات تقنية المعلومات

بشكل مكثف. وهي تقوم بتحديد المعلومات التي تدعم تحقيق أهداف التقرير المالي (بما في ذلك الإفصاحات) والرقابة الداخلية، وتقوم بتسجيل تلك المعلومات ومعالجتها وتوزيعها.

ويتضمن نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي آليات عمل المنشأة ونظامها المحاسبي، كما هو موضح أدناه.

الشكل ٥/٥-١

آليات العمل *(المبيعات والمشتريات والرواتب وخلافه)*	آليات العمل هي مجموعات منهجية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم مُخرجات محددة. وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.
النظم المحاسبية	تشمل البرمجيات المحاسبية وجداول البيانات الإلكترونية والمعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى والسياسات والإجراءات المستخدمة لإعداد التقارير المالية الدورية والقوائم المالية، بما فيها الإفصاحات، في نهاية الفترة.
مصادر المعلومات الأخرى	قد يتطلب إعداد بعض المبالغ والإفصاحات التي ترد في القوائم المالية استخدام معلومات يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

مصادر المعلومات

قد تشتمل القوائم المالية والإفصاحات على معلومات لم يتم إعدادها باستخدام نظام دفتر الأستاذ العام الخاص بالمنشأة. ويتم الحصول على هذه المعلومات في الغالب من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، وقد تشتمل على معلومات مثل ما يلي:

الشكل ٥/٥-٢

طبيعة المعلومات	أمثلة
الاتفاقيات التعاقدية	المعلومات التي يتم الحصول عليها من عقود الإيجار المفصح عنها في القوائم المالية، مثل خيارات التجديد أو مدفوعات الإيجار المستقبلية.
عدم الالتزام	المعلومات التي ستحدد عدم الالتزام، الفعلي أو المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح ذات الصلة.
معلومات القيمة العادلة	المعلومات التي قد يقدمها الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة والتي قد يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
تقييمات المخاطر	المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي الإفصاح عن أمور معينة تتعلق بنظام إدارة المخاطر الخاص بالمنشأة.
الافتراضات والبيانات المستخدمة لإعداد التقديرات	المعلومات التي تم الحصول عليها من النماذج، أو من العمليات الحسابية الأخرى المستخدمة للتوصل إلى التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية. ويشتمل هذا على المعلومات التي تتعلق بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل: • الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو • البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
تحليل الحساسية	المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المشتقة من النماذج المالية، والتي قد يتم استخدامها للتدليل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
الإقرارات الضريبية والسجلات المشابهة	المعلومات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
المعلومات المتعلقة بالاستمرارية	المعلومات التي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومثال ذلك، الإفصاحات، إن وجدت، التي تتعلق بالأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والتي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد مدى الفهم المطلوب لنظام المعلومات المتعلق بالتقرير المالي. ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن:

- مصادر المعلومات المستخدمة، الداخلية والخارجية على السواء؛
- إمكانية الاعتماد على التقارير المالية المستخدمة لاتخاذ القرارات؛
- السجلات المحاسبية الأساسية والمعلومات الداعمة؛
- كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛
- آلية إعداد التقرير المالي بما في ذلك إعداد التقديرات وأدوات الرقابة على قيود اليومية وأدوات الرقابة على استخدام جداول البيانات؛
- الاتصالات بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والأطراف الخارجية مثل المصارف والسلطات التنظيمية.

وتشتمل نظم المعلومات على إجراءات وسياسات وسجلات (يدوية وآلية) تهدف إلى تناول الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ٥/٥-٣

المعاملات والأحداث والظروف

المدخلات

آليات العمل	إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها (بما في ذلك الأحداث/الظروف) والحفاظ على المساءلة (الحماية والتصنيف والتدبير وخلافه) عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ذات العلاقة تصحيح المعالجة غير الصحيحة للمعاملات معالجة تجاوزات النظام أو تخطي أدوات الرقابة، والمساءلة عن ذلك
النظام المحاسبي	نقل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى دفتر الأستاذ العام تسجيل المعلومات الخاصة بالأحداث/الظروف ذات الصلة، بخلاف المعاملات (استنفاد الأصول، تقويم المخزون، المبالغ المستحقة التحصيل، إلى آخره) تجميع المعلومات الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب استخدام قيود اليومية القياسية وغيرها لتسجيل المعاملات والتقديرات والتعديلات
المعلومات الأخرى	المعلومات المطلوبة فيما يتعلق بالمجالات والإفصاحات في القوائم المالية، التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ويشمل هذا: - الإقرارات الضريبية والتقارير المتعلقة بمجال عمل المنشأة وبيانات معدلات الفائدة وخلافه - البيانات والافتراضات الأساسية التي تم استخدامها في وضع التقديرات وتحليلات الحساسية وتقييمات الاستمرارية - معلومات القيمة العادلة التي تم إعدادها داخلياً أو التي أعدها الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة

المخرجات

القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات)

في الشركات الأكبر، قد تكون نظم المعلومات معقدة وآلية وعلى درجة عالية من التكامل فيما بينها. أمّا الشركات الأصغر، فهي تعتمد في الغالب على تطبيقات يدوية أو قائمة بذاتها في تقنية المعلومات.

نقاط يلزم مراعاتها

تأتي العديد من حزم برمجيات المحاسبة الشائعة (حتى الصغيرة منها) مزودة بمجموعة متنوعة من الأدوات المدمجة للرقابة على التطبيقات والتي يمكن استخدامها لتحسين الرقابة على التقرير المالي. وتشمل هذه الأدوات المطابقات الآلية، وإعداد تقارير بالاستثناءات لمراجعتها من قبل الإدارة، وضمان الاتساق العام في التقارير المالية.

عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل)، يتناول المراجع ما يلي (إضافة إلى الشكل أعلاه):

- آليات العمل؛
- الجوانب ذات الصلة في النظم، التي تتعلق بالمعلومات المدرجة في القوائم المالية بما فيها الإفصاحات. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد مدى الفهم المطلوب. ومن بين الأمور التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن ما يلي:

- أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعلومات المدرجة في القوائم المالية بما فيها الإفصاحات. ومع ذلك، لا يتعين على المراجع فهم جميع أنشطة الرقابة، بل وحدها الأنشطة التي تُعد ذات صلة بالتقرير المالي.
- مدى المشاركة النشطة للإدارة في إعداد التقرير المالي. وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية، أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة.
- مدى المعلومات، اللازمة للمراجعة والإفصاحات في القوائم المالية، التي حصلت عليها الإدارة من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة للمنشأة.

ويشمل نطاق الفهم المطلوب الأمور الموضحة في الجدول أدناه.

الشكل ٥/٥-٤

الأمور التي يلزم التعرف عليها	الجوانب المتناولة
مصادر المعلومات المستخدمة	ما هي فئات المعاملات المهمة للقوائم المالية؟ وكيف تنشأ المعاملات والإفصاحات ضمن آليات عمل المنشأة؟ وما السجلات المحاسبية الموجودة (إلكترونية أو يدوية)؟ ما الكيفية التي يسجل بها النظام المحاسبي ذو الصلة بالتقرير المالي الأحداث والظروف (بخلاف فئات المعاملات) المهمة للقوائم المالية؟ ولهذا أهمية خاصة عندما تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
كيفية تسجيل المعلومات ومعالجتها	ما هي آليات إعداد التقرير المالي المستخدمة: • لإنشاء المعاملات القياسية والأخرى غير القياسية (مثل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة)، وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ • لإعداد القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات والتقديرات المحاسبية المهمة؟ ما الإجراءات التي تتناول: • مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالتجاوز غير المناسب لأدوات الرقابة، بما في ذلك استخدام قيود اليومية القياسية وغير القياسية؛ • تجاوز أدوات الرقابة الآلية أو تعليق العمل بها؛ • تحديد الاستثناءات والتقرير عن الإجراءات التي تم اتخاذها لتصحيحها؟
كيفية استخدام المعلومات التي تم إعدادها	كيف تقوم المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة التي تتعلق بالتقرير المالي؟ ما التقارير التي يتم إعدادها بانتظام من خلال نظام المعلومات، وكيف يتم استخدامها لإدارة المنشأة؟ ما المعلومات التي تقدمها الإدارة إلى المكلفين بالحوكمة (في حال اختلافهم عن الإدارة) والأطراف الخارجية مثل المؤسسات المالية والسلطات التنظيمية؟

الاتصال

يُعد الاتصال مكوناً رئيسياً في نظم المعلومات الناجحة. ولذلك، إذا كان من المقرر استخدام معلومات معينة في اتخاذ القرارات وتيسير عمل أدوات الرقابة، فيلزم إبلاغ هذه المعلومات في حينها (داخلياً وخارجياً على السواء) إلى الأفراد المعنيين.

ويساعد **الاتصال الداخلي** الفعّال العاملين لدى المنشأة في التوصل إلى فهم واضح لأهداف الرقابة الداخلية وآليات العمل المستخدمة والأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل منهم. ويساعدهم أيضاً في فهم مدى تعلق أنشطتهم بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

ووسائل الاتصال قد تكون غير رسمية (شفوية) أو رسمية (أي موثقة في سياسة وفي الأدلة الخاصة بإعداد التقرير المالي).

وغالباً ما يكون الاتصال الداخلي بين الإدارة العليا والموظفين أيسر وأقل رسمية في الشركات الأصغر، نظراً لقلة المستويات الإدارية وقلة عدد العاملين والتواجد والحضور

الكبير للإدارة العليا.

ويضمن **الاتصال الخارجي** الفعّال إبلاغ الأمور التي تؤثر على تحقيق أهداف التقرير المالي إلى الأطراف الخارجية المعنية مثل أصحاب المصلحة الرئيسيين والمؤسسات المالية والسلطات التنظيمية والجهات الحكومية.

عدم توثيق نظم تقنية المعلومات

قد تستخدم المنشآت الأصغر نظم معلومات واتصالات متطورة وموثقة بدرجة أقل. وإذا لم توجد لدى الإدارة توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة، فإن الفهم المطلوب من المراجع سيتم التوصل إليه عن طريق الاستفسار والملاحظة أكثر من الفحص المادي للوثائق.

٦/٥ *أنشطة الرقابة*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد المراجع بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا تتطلب المراجعة فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم. (راجع: الفقرات أ٩٩–أ١٠٦)
٢١/٣١٥	عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب علي المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات. (راجع: الفقرات أ١٠٧–أ١٠٩)

أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. ومن أمثلة ذلك، أدوات الرقابة المطبقة لضمان عدم شحن البضائع في حال سوء المخاطر الائتمانية، أو عدم إتمام المشتريات إلا بعد التصريح بها. وتواجه هذه الأدوات الرقابية المخاطر التي من شأنها أن تهدد تحقيق أهداف المنشأة في حال عدم التخفيف من أثرها.

وتهدف أنشطة الرقابة (سواءً كانت مطبقة داخل دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة أو خارجها) إلى التخفيف من المخاطر التي تنطوي عليها الأنشطة اليومية مثل معالجة المعاملات (آليات العمل مثل المبيعات والمشتريات والرواتب) وحماية الأصول.

وقد تتضمن أيضاً أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة أدوات الرقابة التي تضعها الإدارة فيما يتعلق بإعداد الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وهذه الأدوات يتم تطبيقها بالإضافة إلى أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المتعلقة بأرصدة الحسابات والمعاملات.

وآليات العمل هي مجموعات منهجية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم مُخرجات محددة. وبوجه عام، يمكن تصنيف أدوات الرقابة على آليات العمل إلى أدوات رقابة وقائية، أو اكتشافية وتصحيحية، أو تعويضية، أو توجيهية، على النحو الموضح في الشكل أدناه.

الشكل ٦/٥-١

تصنيف أدوات الرقابة	الوصف
أدوات الرقابة الوقائية	تتجنب حدوث الأخطاء أو المخالفات.
أدوات الرقابة الاكتشافية	تحدد الأخطاء أو المخالفات بعد حدوثها حتى يتسنى اتخاذ الإجراء التصحيحي.
أدوات الرقابة التعويضية	توفر بعض الضمانات عندما يمكن أن تعوق محدودية الموارد أدوات الرقابة الأخرى المباشرة.
أدوات الرقابة التوجيهية *(على سبيل المثال، السياسات)*	تقوم بتوجيه التصرفات نحو الأهداف المرجوّة.

وستختلف طبيعة أدوات الرقابة على آليات العمل بناءً على المخاطر الكامنة في هذه الآليات واستخدامها المحدد. وتشمل أدوات الرقابة النموذجية على مستوى آليات العمل الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ٥/٦-٢

أدوات الرقابة	الوصف	أمثلة
الفصل في الواجبات	يمكن لهذه الأدوات الحد من فرص أن يحظى الشخص بمكانة تتيح له ارتكاب الخطأ أو الغش وإخفاءه في الوقت نفسه.	عدم قدرة الموظف المسؤول عن معالجة المبالغ المستحقة التحصيل على الوصول إلى إيصالات النقدية.
أدوات الرقابة المتعلقة بمنح التصريحات	تحدد هذه الأدوات من له سلطة اعتماد المعاملات والأحداث الروتينية وغير الروتينية المختلفة.	إسناد المسؤولية للتصريح بما يلي: • تعيين الموظفين الجدد؛ • تنفيذ الاستثمارات؛ • طلب الحصول على السلع والخدمات؛ • منح الائتمان للعملاء.
مطابقة الحسابات	يشمل هذا إعداد ومراجعة مطابقة الحسابات في الأوقات المحددة واتخاذ أي إجراءات تصحيحية لازمة.	مطابقة الحسابات البنكية ومعاملات البيع والأرصدة فيما بين شركات المجموعة الواحدة والحسابات الوسيطة وما إلى ذلك.
أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات	يتم دمج هذه الأدوات في تطبيقات تقنية المعلومات للرقابة مثلاً على المبيعات أو المشتريات. وهي تشمل أدوات الرقابة الآلية بشكل كامل وجزئي.	التحقق من الدقة الحسابية للسجلات وتسعير الفواتير والتدقيق التحريري للبيانات المدخلة والتحقق من التسلسل الرقمي وإعداد تقارير بالاستثناءات لمراجعتها من قبل الإدارة.
مراجعة النتائج الفعلية	تشمل هذه الأدوات عمليات المراجعة والتحليل المنتظمة للنتائج الفعلية في مقابل الميزانيات والتنبؤات، والأداء في الفترات السابقة. وهي تنطوي أيضاً على ربط مجموعات البيانات المختلفة (التشغيلية أو المالية) ببعضها ومقارنة البيانات الداخلية بمصادر المعلومات الخارجية. ويتم التحري عن الانحرافات غير المتوقعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.	تحليل النتائج التشغيلية ومقارنة النتائج الفعلية بالميزانية والتحري عن الانحرافات.
أدوات الرقابة المادية	تتعلق هذه الأدوات بالأمن المادي للأصول والوصول المسموح به إلى مقرات المنشأة والسجلات المحاسبية وبرامج الحاسب وملفات البيانات.	تتألف هذه الأدوات من أمن الأصول (الأقفال على الأبواب وتقييد الوصول إلى المخزون/السجلات) ومقارنة نتائج الجرد الدوري للنقد والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية.

المنشآت الأصغر

تهدف أنشطة الرقابة بشكل مباشر إلى منع حدوث التحريف الجوهري أو اكتشاف التحريف ثم تصحيحه بعد حدوثه. ومن المرجح أن تكون المفاهيم التي تستند إليها أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر مشابهة للمنشآت الأكبر، ولكن صلتها بالمراجع قد تختلف بشكل كبير. ويمكن النظر فيما يلي.

الشكل ٥/٦-٣

أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر	الملاحظات
التوثيق غير الرسمي والمحدود	قد تعمل العديد من أنشطة الرقابة بشكل غير رسمي وقد لا تكون موثّقة بشكل جيد. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد منح الائتمان إلى العملاء على تقدير المدير ومعرفته أكثر من اعتماده على الحدود الائتمانية التي تكون محددة سلفاً.
النطاق المحدود	من المرجح أن تتعلق أنشطة الرقابة (في حال وجودها) بدورات المعاملات الرئيسية، مثل الإيرادات والمشتريات ومصروفات الموظفين.
احتمالية التخفيف من المخاطر من خلال بيئة الرقابة *(انظر الجزء الأول، الفصل ٥/٣)*	ثمة أنواع معينة من أنشطة الرقابة قد لا تكون ذات صلة بسبب أن من يقوم بتطبيق أدوات الرقابة هي الإدارة العليا. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر اعتماد الإدارة للمعاملات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً. ويمكن التخفيف من أثر بعض التحريفات في المعاملات (التي يتم معالجتها عادةً بأنشطة الرقابة في المنشآت الأكبر) عن طريق ما يلي: • نشر ثقافة مؤسسية تشدد على أهمية الرقابة؛ • توظيف أصحاب الكفاءات العالية؛ • متابعة الإيرادات والنفقات في مقابل الميزانية المحددة؛ • اشتراط اعتماد الإدارة العليا لجميع المعاملات الكبيرة؛ • متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية؛ • توزيع المسؤوليات بين الموظفين لتحقيق أكبر قدر ممكن من الفصل في الواجبات.
إفصاحات القوائم المالية	يتعين على المراجعين فهم الرقابة الداخلية للإدارة من حيث تعلقها بالإفصاحات في القوائم المالية. ومع ذلك، فقد تكون الإفصاحات في المنشآت الأصغر أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر بتقديم إفصاحات أقل في القوائم المالية).

ومن المحتمل أن تخفف أنشطة الرقابة، ذات الصلة بالمراجعة، من مخاطر مثل ما يلي:

- **المخاطر المهمة**

  مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها والتي تتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة. (راجع الجزء الثاني، الفصل العاشر)

- **المخاطر التي لا يمكن مواجهتها بسهولة من خلال الإجراءات الأساس**

  هي مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها والتي لن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

ويتأثر حكم المراجع بشأن ما إذا كان نشاط رقابة ما يُعد ذا صلة بالمراجعة، بما يلي:

- معرفته بوجود/غياب أنشطة رقابة تم التعرف عليها في مكونات الرقابة الداخلية الأخرى. وفي حال وجود خطر معين تمت مواجهته بالفعل بشكلٍ كافٍ (على سبيل المثال، من خلال بيئة الرقابة أو نظام المعلومات أو ما إلى ذلك)، فلا ضرورة عندئذ للتعرف على أية أدوات رقابة إضافية قد تكون موجودة.
- وجود أنشطة رقابة متعددة تحقق نفس الهدف. فمن غير الضروري التوصل إلى فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة التي تتعلق بذلك الهدف.
- ارتفاع كفاءة المراجعة نتيجة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة أساسية معينة. وقد يحدث هذا عندما:
  - يحتمل أن يكون الحصول على أدلة المراجعة من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة أكثر توفيراً للتكاليف من تنفيذ الإجراءات الأساس. فاختبارات أدوات الرقابة تعتمد عادةً على عينات أصغر حجماً مقارنة بالاختبارات الأساس. وإذا كانت أدوات الرقابة آلية، فإن عينة بحجم بند واحد فقط (بافتراض جودة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) قد تكون هي كل ما يلزم. وإضافة لذلك، ففي حالة عدم تغير نظام الرقابة والعاملين عن السنوات السابقة، فقد يمكن (في ظل ظروف معينة) إجراء اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مرة واحدة فقط كل ثلاث سنوات. (انظر الجزء الثاني، الفصل السابع عشر)
  - تعجز الإجراءات الأساس بمفردها عن توفير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الصعب (وأحياناً، من المستحيل) التعامل مع الإقرارات الخاصة باكتمال إيراد المبيعات من خلال الإجراءات الأساس بمفردها. وفي هذه الحالات، قد يكون من المفيد التعرف على أية أدوات للرقابة الداخلية تواجه المخاطر والإقرارات التي ينطوي عليها هذا الأمر. وإذا كان عمل أدوات الرقابة الداخلية بفاعلية أمراً متوقعاً، فقد

يمكن الحصول على أدلة المراجعة الضرورية من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.

٧/٥ فهم مخاطر تقنية المعلومات وأدوات الرقابة عليها

تستخدم معظم المنشآت اليوم تقنية المعلومات لإدارة بعض أنشطتها، على الأقل، والرقابة عليها والتقرير عنها. ويتولى إدارة عمليات تقنية المعلومات، في الغالب، فريق دعم مركزي يضمن امتلاك المستخدمين (الموظفين) اليوميين لحقوق الوصول المناسبة إلى الأجهزة والبرمجيات والتطبيقات اللازمة لأداء مسؤولياتهم. وفي المنشآت الأصغر، قد يتم إسناد المسؤولية عن إدارة تقنية المعلومات إلى شخص واحد فقط، أو حتى لشخص يعمل بدوام جزئي أو من خارج المنشأة.

وبغض النظر عن حجم المنشأة، يوجد عدد من عوامل الخطر التي تتعلق بإدارة وتطبيقات تقنية المعلومات يمكن أن تؤدي، في حال عدم التخفيف من أثرها، إلى تحريف جوهري في القوائم المالية.

ويوجد نوعان من أدوات الرقابة على تقنية المعلومات التي يلزم أن تعمل معاً لضمان المعالجة الكاملة والدقيقة للمعلومات:

- **أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**
  تعمل هذه الأدوات عبر جميع التطبيقات وتتألف عادةً من مزيج من أدوات الرقابة الآلية (المدمجة في برامج الحاسب) وأدوات الرقابة اليدوية (مثل ميزانية تقنية المعلومات وعقود تقنية المعلومات مع مقدمي الخدمات)؛
- **أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات**
  هي أدوات الرقابة الآلية التي تتعلق على وجه الخصوص بالتطبيقات (مثل معالجة المبيعات أو كشف الرواتب).

وثمة نوع ثالث أيضاً من الرقابة، به عنصر يدوي وعنصر يتعلق بتقنية المعلومات. ويمكن تسمية هذه الأدوات بأدوات الرقابة المعتمدة على تقنية المعلومات. ويتم تطبيق أداة الرقابة يدوياً، لكن فاعليتها تعتمد على معلومات ينتجها أحد تطبيقات تقنية المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المدير المالي بمراجعة القائمة المالية الشهرية/ربع السنوية (التي ينتجها النظام المحاسبي) ويحقق في الانحرافات.

ويوضح الشكل أدناه نطاق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

الشكل ٥/٧-١

أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	
المعايير والتخطيط والسياسات وخلافه *(بيئة الرقابة على تقنية المعلومات)*	هيكل حوكمة تقنية المعلومات. كيفية التعرف على مخاطر تقنية المعلومات، والتخفيف من أثرها، وإدارتها. نظام المعلومات المطلوب والخطة الاستراتيجية (إن وجدت) والميزانية. وسياسات وإجراءات ومعايير تقنية المعلومات. الهيكل التنظيمي والفصل في الواجبات. خطط الطوارئ.
أمن البيانات والبنية التحتية لتقنية المعلومات والعمليات اليومية	عمليات الاقتناء والتثبيت والتكوين والتكامل والصيانة الخاصة بالبنية التحتية لتقنية المعلومات. تقديم خدمات المعلومات إلى المستخدمين. إدارة مقدمي الخدمات المستقلين. استخدام برمجيات النظام والبرمجيات الأمنية ونظم إدارة قواعد البيانات وبرامج الأدوات المساعدة. مهام تتبع الحوادث وإعداد سجلات النظام والمتابعة.
الوصول إلى البرامج وبيانات التطبيقات	إصدار/حذف وأمن كلمات المرور والمعرّفات الخاصة بالمستخدمين. جدران الحماية الخاصة بالإنترنت وأدوات الرقابة الخاصة بالوصول عن بُعد. تشفير البيانات ومفاتيح التشفير. أدوات الرقابة على حسابات المستخدمين وامتيازات الوصول. ملفات تعريف المستخدمين التي تسمح بالوصول أو تقوم بتقييده.

أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	
تطوير البرامج وتغييرها	اقتناء واستخدام التطبيقات الجديدة. تطوير النظام ومنهجية ضمان الجودة. صيانة التطبيقات القائمة، بما في ذلك أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية.
متابعة عمليات تقنية المعلومات	السياسات والإجراءات وعمليات التقصي وتقارير الاستثناءات التي تضمن: • حصول مستخدمي المعلومات على بيانات دقيقة لاتخاذ القرارات؛ • الالتزام الدائم بأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛ • وفاء تقنية المعلومات باحتياجات المنشأة واتساقها مع متطلبات العمل.

أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات

تتعلق أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات بتطبيق برمجي معين يتم استخدامه على مستوى آليات العمل. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافية، وهي تهدف إلى ضمان سلامة السجلات المحاسبية.

وتتعلق أدوات الرقابة النموذجية على التطبيقات بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وتساعد تلك الأدوات الرقابية في ضمان حدوث المعاملات والموافقة عليها وتسجيلها ومعالجتها بدقة وبصورة كاملة. ومن أمثلة هذه الأدوات التدقيق التحريري للبيانات المدخلة مع تصحيحها عند إدخالها، والتحقق من التسلسل الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات.

٥/٨ المتابعة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وكيفية اتخاذ المنشأة للتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور في أدواتها الرقابية. (راجع: الفقرات أ١١٠–أ١١٢)
٢٤/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها. (راجع: الفقرة أ١٢١)

تقيّم المتابعة فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. والهدف من ذلك هو ضمان عمل أدوات الرقابة بشكل سليم، واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية عند الضرورة.

وتوفر المتابعة ملاحظات للإدارة عمّا إذا كان نظام الرقابة الداخلية الذي قامت بتصميمه للتخفيف من المخاطر:

- يُعدّ فعّالاً في التعامل مع أهداف الرقابة المقررة؛
- يتم تطبيقه بشكل سليم ويحظى بالفهم الصحيح من قبل الموظفين؛
- يتم استخدامه والالتزام به بشكل يومي؛
- يحتاج إلى التعديل أو التحسين بما يعكس التغيرات في الظروف.

وتقوم الإدارة بمتابعة أدوات الرقابة من خلال تنفيذ أنشطة دائمة أو تقويمات منفصلة (بما في ذلك استخدام وظيفة المراجعة الداخلية) أو مزيج من كليهما.

ويغيب عن أنشطة المتابعة الدائمة في المنشآت الأصغر الطابع الرسمي، وتكون تلك الأنشطة مدمجة عادةً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة. وهي تشمل الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة ومراجعة تقارير الاستثناءات التي قد ينتجها نظام المعلومات. وعندما تشارك الإدارة عن قرب في العمليات التشغيلية، فإنها ستتعرف في الغالب على حالات انحراف كبيرة عن التوقعات وعدم دقة في البيانات المالية، وتتخذ إجراءات تصحيحية لتعديل الرقابة أو تحسينها.

ولا تُعد المتابعة الدورية (التقويمات المنفصلة لمجالات محددة داخل المنشأة، كتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية في شركة أكبر بكثير) إجراءً شائعاً في المنشآت

الأصغر. ولكن قد يتم إجراء عمليات تقويم دورية للآليات بالغة الأهمية من خلال موظفين مؤهلين لا يشاركون بشكل مباشر في تلك الآليات، أو عن طريق الاستعانة بشخص خارجي مؤهل تأهيلاً مناسباً.

وقد تشتمل أيضاً أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة على استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية والتي تشير إلى وجود مشكلات أو تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- الشكاوى المقدمة من العملاء؛
- الملاحظات المستلمة من الجهات الحاكمة مثل مانحي الامتيازات والمؤسسات المالية والسلطات التنظيمية؛
- الاتصالات من المراجعين والاستشاريين الخارجيين بشأن الرقابة الداخلية.

مصادر المعلومات المستخدمة للمتابعة

ينتج نظام معلومات المنشأة الكثير من المعلومات التي يتم استخدامها في عملية المتابعة. وقد تميل المنشأة إلى افتراض دقة هذه المعلومات. وفي حالة عدم دقة هذه المعلومات، فثمة خطر بأن الإدارة قد تتوصل إلى استنتاجات غير صحيحة، وتتخذ قرارات سيئة نتيجة لذلك.

وبناءً عليه، فعندما يقوم المراجع بتقويم متابعة أدوات الرقابة، يتعين عليه التوصل إلى فهم لما يلي:

- مصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة؛
- الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها.

٥/٩ فهم أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة

يلخص الشكل أدناه الخطوات التي يتم اتباعها عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة.

الشكل ٥/٩-١

الأمور التي يلزم التعرف عليها	الجوانب المتناولة
مخاطر التحريف الجوهري الخاصة التي يلزم التخفيف من أثرها	مخاطر التحريف الجوهري المحتملة (التي تتعلق بفئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة في القوائم المالية) التي توجد على مستوى الإقرارات. ومثال ذلك: • مخاطر المعاملات اليومية المنتظمة؛ • مخاطر الغش (مثل تجاوزات الإدارة واختلاس الأصول)؛ • مخاطر الإفصاحات (عدم اكتمال المعلومات أو غيابها)؛ • المخاطر المهمة؛ • المخاطر غير الروتينية (مثل تطبيق نظام محاسبي جديد)؛ • المخاطر المتعلقة بالاجتهادات الشخصية (التقديرات، التقويمات، وما إلى ذلك).
استجابة الإدارة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها	أنشطة الرقابة الخاصة (اليدوية أو المعتمدة على تطبيقات تقنية المعلومات) التي تمنع، أو تكتشف وتصحح، (بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها) الغش والأخطاء الجوهرية. ولا تتطلب هذه الخطوة من المراجع التعرف على جميع أنشطة الرقابة التي قد تكون موجودة. فعلى سبيل المثال، ربما تكون المنشأة قد طبقت ١٥ إجراءً رقابياً لمواجهة خطر معين. وإذا خلص المراجع إلى أن أول ثلاثة إجراءات رقابية تم التعرف عليها كانت كافية للتخفيف من الخطر ذي الصلة، فلا حاجة حينئذ لتنفيذ أعمال للتعرف على الإجراءات الرقابية الاثني عشر الأخرى وتوثيقها.
أوجه القصور المهمة	من المرجح أن يؤدي إخفاق الإدارة في التخفيف من خطر التحريف الجوهري إلى ظهور قصور مهم. ويتم إبلاغ الإدارة بهذا القصور ويتم وضع استجابة له أثناء المراجعة.

الأمور التي يلزم التعرف عليها	الجوانب المتناولة
تطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة	ينطوي هذا على الإجراءات التي يتم تنفيذها (إضافة إلى الاستفسار من موظفي العميل) لتحديد أن أدوات الرقابة ذات الصلة التي تم التعرف عليها موجودة ومطبقة بالفعل من قبل المنشأة. ويمكن تنفيذ ذلك عند القيام مثلاً بتتبع معاملة واحدة خلال النظام في يوم معين. ولا يُعد هذا اختباراً لأدوات الرقابة، بهدف تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة التي تغطيها المراجعة.
الاستفسار عن دور المراجعة الداخلية (عند الاقتضاء)	عندما تضم المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، تتطلب الفقرة ٢٣ من معيار المراجعة (٣١٥) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي والأنشطة التي نفذتها أو التي ستنفذها.

٥/ ١٠ أدوات الرقابة اليدوية في مقابل أدوات الرقابة الآلية

يتألف نظام الرقابة الداخلية في معظم المنشآت من مزيج من أدوات الرقابة اليدوية والآلية. ويوضح الشكل أدناه المخاطر والفوائد المرتبطة بأنواع الرقابة المختلفة.

الشكل ٥/ ١٠-١

الفوائد	
أدوات الرقابة اليدوية	**أدوات الرقابة الآلية**
• تُستخدم لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة الآلية. • تناسب المجالات التي يلزم فيها ممارسة الاجتهاد والتقدير الشخصي بشأن المعاملات الكبيرة أو غير المعتادة أو غير المتكررة. • مفيدة عندما يصعب تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها. • قد يتطلب تغير الظروف استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الحالية.	• 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 الرقابة الداخلية. • تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق قيود مناسبة على الوصول إلى النظام في التطبيقات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

المخاطر	
أدوات الرقابة اليدوية	**أدوات الرقابة الآلية**
• أقل من أدوات الرقابة الآلية في إمكانية الاعتماد عليها، لأن الأفراد هم من يقومون بتطبيقها. • سهولة أكبر في تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها. • عرضتها للأخطاء والغلطات البسيطة. • عدم القدرة على افتراض الاتساق في تطبيقها. • أقل في مناسبتها للمعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة التي ستكون لأدوات الرقابة الآلية كفاءة أكبر في التعامل معها. • أقل في مناسبتها للأنشطة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آلياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.	• احتمالية الاعتماد على نظم أو برامج تعالج البيانات بشكل غير دقيق، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلا الأمرين. • الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات (وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة). • إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم، مما يترتب عليه زوال الفصل في الواجبات. • التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية. • التغييرات غير المصرح بها في النظم أو البرامج. • الإخفاق في إجراء التغييرات اللازمة في النظم أو البرامج. • التدخل اليدوي غير المناسب. • احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

نقاط يلزم مراعاتها

عندما تطبق المنشأة مزيجاً من أدوات الرقابة اليدوية والآلية، يلزم على المراجع معرفة المسؤول عن عمل كل أداة. فعلى سبيل المثال، لنفترض وجود مدير مخازن مسؤول عن شحن البضائع. ويقوم مدير المخازن يدوياً بإدخال البيانات في نظام المبيعات الذي يحتوي على أداة للرقابة على التطبيقات لمطابقة الشحنة بأمر الشراء الأصلي. في حالة ظهور خطأ أثناء عملية المطابقة، فهل المسؤول هو مدير المخازن أو إدارة تقنية المعلومات أو إدارة الحسابات؟
وما لم يُكلَّف شخص واحد بالمسؤولية عن الآلية بأكملها، فسيقوم الأفراد حتماً بإلقاء اللوم على بعضهم عند حدوث الأخطاء.

وفي حالة عدم تحديد المسؤوليات، يلزم النظر فيما يلي:

- احتمالية وحجم التحريفات التي قد تحدث في القوائم المالية؛
- مناسبة استجابة المراجعة؛
- ما إذا كان ينبغي إبلاغ الإدارة بالأمر.

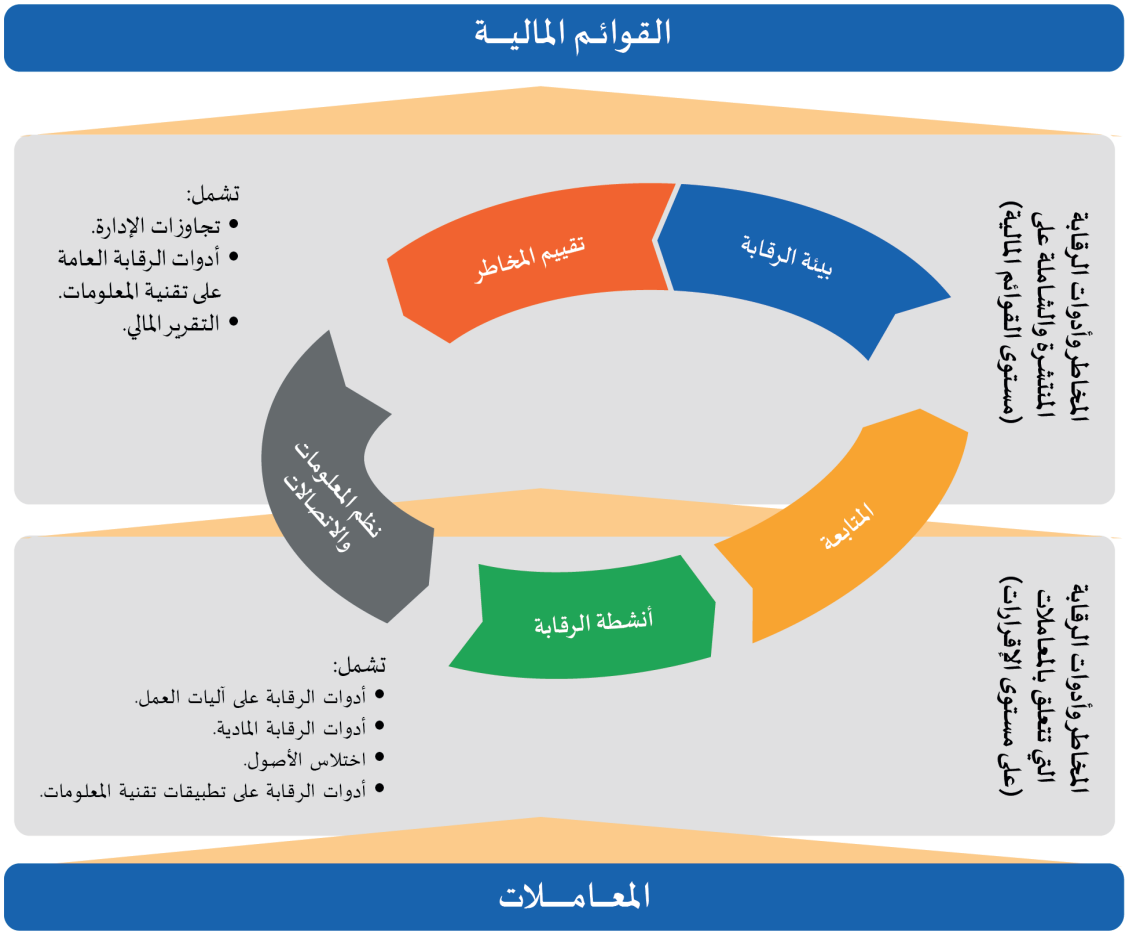
٥/١١ *أدوات الرقابة الشاملة (التي تواجه المخاطر على مستوى القوائم المالية)*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٣١٥(ب)	يجب على المراجع...أن يقوِّم ما إذا: (ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرات أ٧٧-أ٨٧)

يتناول هذا الفصل كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة. وبعض هذه الأدوات ذو طبيعة شاملة (المخاطر على مستوى القوائم المالية) ويعمل على منع حدوث التحريف، أو اكتشافه وتصحيحه بعد حدوثه، ولكن بصورة غير مباشرة. وتتعلق أدوات الرقابة الأخرى بمخاطر في معاملات معينة (على مستوى الإقرارات) (مثل الرواتب والمبيعات والمشتريات) ويتم تصميمها خصيصاً لمنع التحريفات أو اكتشافها وتصحيحها.

ويوضح الشكل أدناه التفاعل بين مستويي الرقابة على المعاملات بدءاً من الإنشاء والمعالجة (مستوى المعاملات) مروراً بالسجلات المحاسبية (مستوى القوائم المالية) وانتهاءً بالقوائم المالية. ولاحظ أن ثلاثة على الأقل من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة تتألف بشكل أساسي من أدوات الرقابة الشاملة.

الشكل ٥/١١-١



ملاحظات:

١. الشكل التوضيحي أعلاه هو لغرض الإرشاد العام. وفي بعض الحالات، يمكن تصميم أدوات الرقابة الشاملة لتعمل بقدر من الدقة من شأنه أن يمنع أو يكتشف تحريفات محددة على مستوى آليات العمل. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم الإدارة ميزانية تفصيلية معتمدة من المكلفين بالحوكمة لاكتشاف النفقات الإدارية غير المصرح بها. وفي حالات أخرى، قد توجد أنشطة رقابية وأجزاء من نظام المعلومات تتعلق بالأنشطة على مستوى القوائم المالية.

٢. قد تكون أدوات الرقابة الشاملة التي تتعلق بالمنشأة ككل (مثل الالتزام بالكفاءة) أقل وضوحاً من أدوات الرقابة التي على مستوى آليات العمل (مثل مطابقة البضائع المستلمة بأمر الشراء)، لكنها تظل على نفس القدر من الأهمية في منع واكتشاف الغش والخطأ.

٣. تشتمل آلية إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة على إجراءات تتعلق بما يلي:
- إدخال المبالغ الإجمالية للمعاملات في دفتر الأستاذ العام؛
- تحديد وتطبيق السياسات المحاسبية؛
- إنشاء قيود اليومية، والتصريح بها وتسجيلها ومعالجتها، في دفتر الأستاذ العام؛
- تسجيل التعديلات، المتكررة وغير المتكررة، على القوائم المالية؛
- إعداد القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها.

٤. تُعد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات أدوات رقابة شاملة تمس المنشأة ككل، لأنها تركز على كيفية إدارة عمليات تقنية المعلومات (مثل التنظيم والتزود بالموظفين وسلامة البيانات) عبر المنشأة.

٥. تُعد أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات مشابهة لأدوات الرقابة على المعاملات. فهي تتعلق بكيفية معالجة معاملات محددة على مستوى آليات العمل.

وتشكّل أدوات الرقابة الشاملة (على مستوى القوائم المالية) الأساس أو القاعدة لبناء أدوات الرقابة الخاصة (على المعاملات) على مستوى الإقرارات. وهي تضبط "النهج على المستويات العليا" وتضع التوقعات لبيئة الرقابة في المنشأة عموماً. وقد تشجع، في الواقع، أدوات الرقابة الشاملة سيئة التصميم على حدوث جميع أنواع الخطأ والغش. فعلى سبيل المثال، قد تطبق المنشأة آلية، على قدر كبير من الرقابة والفاعلية، فيما يتعلق بالمبيعات. ولكن إذا كان للإدارة العليا موقف سلوكي ضعيف تجاه الرقابة وقامت في بعض الأحيان بتجاوز أدوات الرقابة، فقد تظل هناك احتمالية لحدوث خطأ جوهري في القوائم المالية. وتُعد تجاوزات الإدارة وضعف "النهج على المستويات العليا" من السمات الشائعة في المخالفات المؤسسية.

وتتضمن أدوات الرقابة الشاملة أيضاً أدوات الرقابة الخاصة بالمتابعة التي تقيّم ما إذا كان النهج الفعلي على المستويات العليا مطابقاً للنهج المستهدف، ومدى النجاح في الوفاء بمستويات الرقابة المأمولة.

وقد تتضمن أدوات الرقابة الشاملة (التي تتعلق بالقوائم المالية ككل) ما يلي:

- أدوات الرقابة التي تتعلق ببيئة الرقابة؛
- أدوات الرقابة على تجاوزات الإدارة؛
- آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
- أدوات الرقابة الخاصة بمتابعة نتائج العمليات وأدوات الرقابة الأخرى؛
- أدوات الرقابة على آلية إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة؛
- السياسات التي تتناول الممارسات المهمة لإدارة المخاطر والرقابة على الأعمال.

المنشآت الأصغر

في المنشآت الأصغر، يتم في الغالب التعويض عن عدم وجود أدوات رقابة خاصة على آليات العمل (بسبب قلة عدد الموظفين والموارد) بالمشاركة الكبيرة من جانب الإدارة (مثل المدير المالك) في تطبيق أدوات الرقابة. وفي واقع الأمر، تستطيع بعض أدوات الرقابة الشاملة في المنشآت الأصغر أن تعمل، في الغالب، بقدر من الدقة يساعد على منع أو اكتشاف تحريفات معينة.

ومع ذلك، فإن المشاركة الزائدة من جانب الإدارة العليا تزيد أيضاً من مخاطر تجاوزات الإدارة. ويمكن مواجهة ذلك من خلال تطبيق إجراءات مراجعة إضافية أو تصميم أدوات رقابة مناسبة لمكافحة الغش. (انظر الجزء الأول، الفصل ١٢/٥ أدناه)

أوجه القصور في أدوات الرقابة الشاملة

رغم أن مواطن الضعف في أدوات الرقابة الشاملة لا تؤدي عادةً إلى ظهور أوجه قصور أو أخطاء مباشرة في القوائم المالية، فإنها تظل ذات تأثير كبير على احتمالية حدوث تحريفات على مستوى الرقابة الخاصة بآليات العمل. وقد يقوّض غياب أدوات الرقابة الشاملة الجيدة، على نحو خطير، أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بآليات العمل؛ وبالتالي، يتم إبلاغ أوجه القصور المهمة في هذه الأدوات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١٢/٥ أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش

في السنوات القليلة الماضية، بدأ نوع جديد من أدوات الرقابة الداخلية في الظهور، يُشار إليه أحياناً باسم أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش. ونظراً لأن الغالبية العظمى لحوادث الغش الكبيرة تتم عادةً بتواطؤ من جانب الإدارة العليا، فإن العمل على إرساء برامج وأدوات رقابة قوية لمكافحة الغش يُعد جانباً صحياً في بيئة الرقابة في المنشآت الأكبر. ويمكن تشبيه أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش بالمطبات الصناعية على الطريق التي تهدف إلى إبطاء حركة المرور لكنها لا توقفها بالكلية. ويتم تصميم أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش لردع السلوك السيء قبل حدوثه، لكنها لا تستطيع بأي حال إيقافه تماماً.

وتناسب أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش المنشآت الأكبر بصفة خاصة، لكن يمكن تصميمها أيضاً لتثني عن ارتكاب الغش في المنشآت الأصغر. وهي قد لا تمنع الغش، لكنها تشكل مثبطاً قوياً له؛ إذ تجعل مرتكبيه يفكرون مليّاً في عواقب أفعالهم.

ويمكن تصميم أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش لتناول جميع مكونات الرقابة الداخلية الخمسة. لكن فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، يتم إيلاء تركيز خاص للنهج على المستويات العليا للمنشأة. وهذا يتناول المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه الرقابة، ويُعد جزءاً من بيئة الرقابة (انظر الجزء الأول، الفصل ٣/٥ أعلاه) يؤثر على الوعي بالرقابة لدى جميع العاملين. ويُعد النهج الجيد على المستويات العليا، إلى حدٍ بعيد، أداة الرقابة الأكثر فاعلية لمكافحة الغش.

وفيما يلي مثالان لأدوات الرقابة التي يمكن تطبيقها في المنشآت الأصغر لمكافحة الغش:

- **قيود اليومية**

يستخدم المدراء في الغالب قيود اليومية غير الروتينية لارتكاب الغش. ومن أدوات الرقابة البسيطة التي يمكن تطبيقها لمكافحة الغش في المنشآت، أيّاً كان حجمها، وضع سياسة تقضي بضرورة دعم قيود اليومية غير الروتينية (التي تزيد عن مبلغ محدد) بتفسير وتوقيع المدير (بالموافقة).

وتخوّل مثل هذه السياسة محاسب المنشأة أن يطلب دائماً من المدير (الذي يطلب إجراء القيد) تفسير القيد والموافقة عليه. ولن يوقف هذا بالضرورة كبار المدراء عن طلب إجراء القيود غير المناسبة، لكن فكرة توثيق الموافقة وتقديم التفسيرات قد تكون كافية لردع المدير عن تقديم طلبه من الأساس. وفي حالة عدم ردعه عن ذلك، فقد يلاحظ المراجع أن القيد لم تتم الموافقة عليه مما يدعوه إلى السؤال عن السبب. وربما يفضي هذا بدوره إلى إجراء المزيد من التحري.

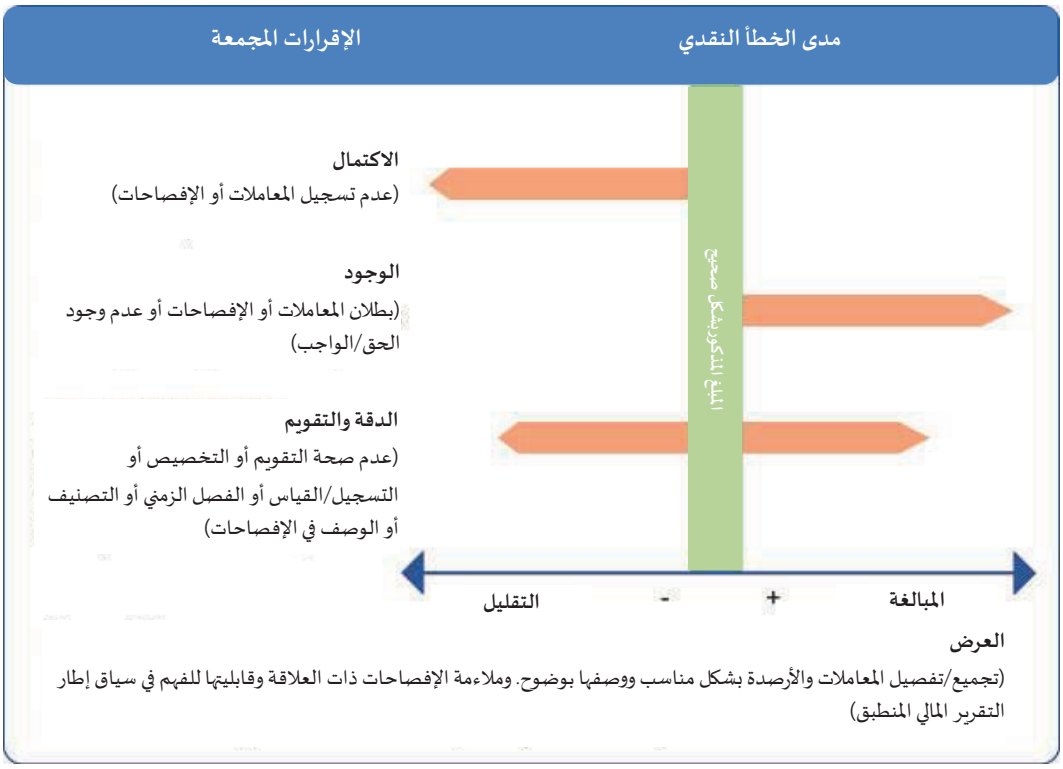
- **الفصل في الواجبات**

في المنشآت الأصغر، يكون المحاسب أو ماسك الدفاتر غالباً موضع ثقة، ويعمل بحد أدنى من الإشراف مما يتيح له الفرصة لارتكاب الغش. وتتمثل إحدى أدوات الرقابة الممكنة (لكنها إلى حد ما مكلفة) لمكافحة الغش في تعيين محاسب بدوام جزئي لتولي مهام ذلك الشخص لأسبوع واحد على الأقل أو أكثر كل سنة، على سبيل المثال عندما يكون المحاسب في إجازة أو عندما يؤدى مهاماً أخرى. وربما تردع سياسة تعيين البديل المحاسب عن ارتكاب الغش بالكلية، وفي حالة حدوث الغش بالفعل، فربما توفر هذه السياسة فرصة لاكتشافه.

٦. إقرارات القوائم المالية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
استخدام إقرارات الإدارة في المراجعة.	٣١٥

الشكل ٦/٠-١



٦/١ نظرة عامة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣١٥/٤(أ)	الإقرارات: إفادات من الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

عندما تقدم الإدارة إفادة للمراجع مثل "إن القوائم المالية ككل معروضة بشكل عادل وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق"، فإن هذا يحتوي في الواقع على عدد من الإقرارات الضمنية.

وتتعلق هذه الإقرارات الضمنية (المُقدَّمة من الإدارة) بإثبات فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وقياسها وعرضها، في القوائم المالية.

ومن أمثلة إقرارات الإدارة:

- أن جميع الأصول المذكورة في القوائم المالية موجودة؛
- أن جميع معاملات البيع قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة؛
- أن المخزون مذكور بالقيم المناسبة؛
- أن المبالغ المستحقة الدفع تمثل واجبات صحيحة على المنشأة؛
- أن جميع المعاملات المسجلة قد حدثت في الفترة التي يتم مراجعتها؛
- أن جميع المبالغ معروضة بشكل صحيح في القوائم المالية. وهذا يشمل تجميع المعاملات والأرصدة والأحداث، أو تفصيلها، بشكل مناسب ووصفها بوضوح. ويشمل أيضاً ملاءمة الإفصاحات ذات الصلة وقابليتها للفهم في سياق إطار التقرير المالي المنطبق؛
- أن عرض المبالغ أو الإفصاحات لا يحجب معلومات مفيدة أو لا تنتج عنه معلومات مضللة.

ويتم تلخيص هذه الإقرارات في الغالب بكلمة واحدة، مثل الاكتمال والوجود والحدوث والدقة والتقويم والعرض وما إلى ذلك. فعلى سبيل المثال، قد تقرّ الإدارة للمراجع بأن رصيد المبيعات في السجلات المحاسبية يشمل جميع معاملات البيع (إقرار يتعلق بالاكتمال)، وأن المعاملات قد حدثت وسليمة (إقرار يتعلق بالحدوث/الوجود)، وأن المعاملات قد تم تسجيلها بشكل صحيح في السجلات المحاسبية وفي الفترة المحاسبية المناسبة (إقرار يتعلق بالدقة/التقويم).

٦/٢ وصف الإقرارات

توضح الفقرة أ١٢٩ من معيار المراجعة (٣١٥) فئات الإقرارات التي يمكن أن يستخدمها المراجع للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة. ويوضح الشكل أدناه هذه الفئات.

الشكل ٦/٢-١

	الإقرار	الوصف
فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة	الحدوث	أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.
	الاكتمال	أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
	الدقة	أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
	الفصل الزمني	أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
	التصنيف	أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الحسابات المناسبة.
	العرض	أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها في نهاية الفترة	الوجود	أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.
	الحقوق والواجبات	أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.
	الاكتمال	أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
	الدقة والتقويم والتخصيص	أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات ناتجة تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بذلك تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
	التصنيف	أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
	العرض	أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

يمكن تكييف الإقرارات الموضحة أعلاه، حسب مقتضى الحال، عند النظر في التحريفات المحتملة في الإفصاحات التي لا تتعلق بشكل مباشر بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مطالبة، بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بعرض التعرض للمخاطر الناشئة عن المعاملات التي لم يتم تسجيلها بعد في القوائم المالية.

ويلخص الشكل أدناه انطباق الإقرارات على الجوانب الخاصة بالقوائم المالية.

الشكل ٦/٢-٢

الإقرارات	فئات المعاملات	أرصدة الحسابات
الوجود/الحدوث	✓	✓
الاكتمال	✓	✓
الحقوق والواجبات		✓
الدقة والتخصيص	✓	✓
التقويم		✓
الفصل الزمني	✓	✓
التصنيف	✓	✓
العرض	✓	✓

٦/٣ الإقرارات المُجمَّعة

يتيح معيار المراجعة (٣١٥) للمراجع استخدام الإقرارات على النحو الموضح أعلاه بالضبط، أو التعبير عنها بشكل مختلف، شريطة تناول جميع الجوانب الموضحة أعلاه.

ولجعل استخدام الإقرارات أسهل قليلاً عند تطبيقها في مراجعة المنشآت الأصغر، قام هذا الدليل بتجميع عدد من الإقرارات حتى يمكن تطبيقها عبر جميع الفئات الثلاثة (أي الأرصدة والمعاملات والإفصاحات). ويوضح الشكل أدناه الإقرارات الأربعة المُجمَّعة والإقرارات الفردية التي تتناولها.

الشكل ٦/٣-١

الإقرارات المُجمَّعة	فئات المعاملات	أرصدة الحسابات
الاكتمال	الاكتمال	الاكتمال
الدقة والتقويم	الدقة الفصل الزمني التصنيف	الدقة التقويم التخصيص التصنيف
الوجود	الحدوث	الوجود الحقوق والواجبات
العرض	العرض	العرض

ملحوظة:

عندما يختار المراجع استخدام إقرارات مُجمَّعة مثل الموضحة أعلاه، فمن المهم تذكر أن إقرار الوجود يشمل أيضاً الحقوق والواجبات.

ويقدم الشكل أدناه وصفاً للإقرارات الأربعة المُجمَّعة المستخدمة في هذا الدليل.

الشكل ٦/٣-٢

الإقرارات المُجمَّعة	الوصف
الاكتمال	أن كل ما ينبغي تسجيله أو الإفصاح عنه في القوائم المالية قد تم تضمينه. ولا توجد أي أصول أو التزامات أو معاملات أو أحداث غير مسجلة أو غير مفصح عنها؛ ولا توجد أي إفصاحات غائبة أو غير مكتملة في القوائم المالية؛ في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
الوجود	أن كل ما تم تسجيله أو الإفصاح عنه في القوائم المالية موجود بالتاريخ المناسب. وأن الأصول والالتزامات والمعاملات المسجلة والأمور الأخرى المُضمَّنة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية موجودة، وقد حدثت، وتخص المنشأة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
الدقة والتقويم	أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة؛ وأن أي تعديلات ناتجة تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بذلك تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
العرض	أن الأصول والالتزامات والمعاملات 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.

٦/٤ استخدام الإقرارات في المراجعة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٥/٣١٥	يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ١٢٢–أ١٢٥) (ب) على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات أ١٢٦- أ١٣١) لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

وفقاً لما سبق ذكره، تحتوي القوائم المالية على عدد من الإقرارات الضمنية. ويستطيع المراجع استخدام الإقرارات عند تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

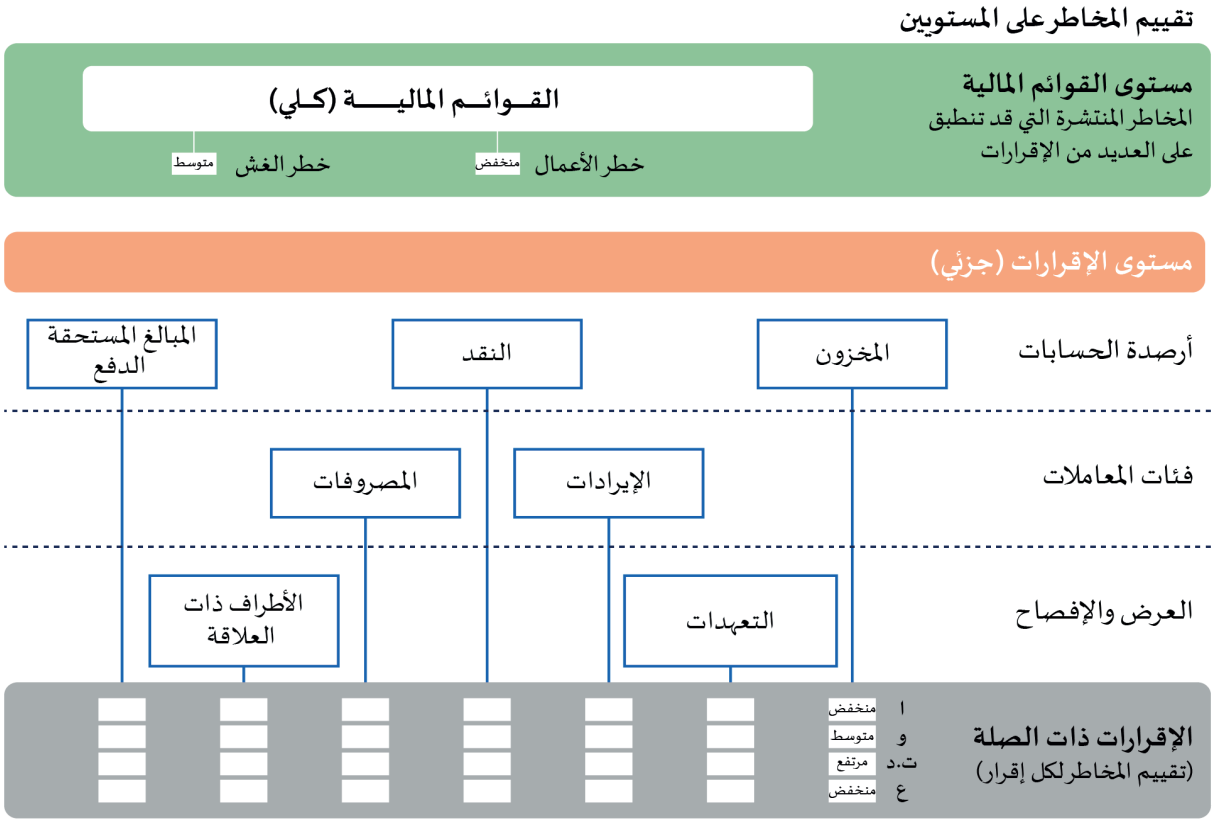
الشكل ٦/٤-١

تقييم المخاطر على:	التعليق
مستوى القوائم المالية	تميل مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى طابع الانتشار وبالتالي فهي تمس جميع الإقرارات. فعلى سبيل المثال، إذا كان كبير المحاسبين غير مؤهل كفاية لتحمل المهام المسندة إليه، فمن المحتمل جداً أن تحدث أخطاء في القوائم المالية. لكن طبيعة هذه الأخطاء لن تقتصر في الغالب على رصيد حساب أو فئة معاملات أو إفصاح وحيد. ومن المرجح أيضاً أن الخطأ لن يقتصر على إقرار وحيد مثل اكتمال المعلومات الخاصة بالمبيعات. بل من الممكن أن يتعلق بسهولة بإقرارات أخرى مثل الدقة والوجود والتقويم.
مستوى الإقرارات	تتعلق المخاطر على مستوى الإقرارات بأرصدة الحسابات الفردية في لحظة زمنية معينة (أي نهاية الفترة)، وبفئات المعاملات (خلال الفترة المالية)، والعرض والإفصاح في القوائم المالية. وتختلف مدى صلة كل إقرار بأرصدة الحسابات الفردية (أو فئة المعاملات أو العرض والإفصاح) بناءً على خصائص الرصيد ومخاطر التحريف الجوهري المحتملة. فعلى سبيل المثال، عند النظر في إقرار التقويم، قد يقيّم المراجع خطر الخطأ في المبالغ المستحقة الدفع بأنه منخفض؛ ولكن فيما يخص المخزون الذي يكون فيه التقادم أحد عوامل التقويم، قد يقيّم المراجع خطر التقويم بأنه مرتفع. ومن الأمثلة الأخرى، انخفاض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الاكتمال (غياب البنود) في رصيد المخزون، وارتفاعها فيما يتعلق برصيد المبيعات.

ويوضح الشكل أدناه، على نحوٍ جزئي، الفرق بين مستويي تقييم المخاطر.

الشكل ٦/٤-٢

تقييم المخاطر على المستويين المطلوبين



دليل الرموز: ا = الاكتمال و = الوجود د.ت = الدقة والتقويم ع = العرض

ملحوظة: يستخدم هذا الشكل الإقرارات المُجمَّعة الموضحة في الفصل ٣/٦ من الجزء الأول.

يستخدم المراجع الإقرارات لتكوين أساس لما يلي:

- النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث؛
- تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها.

الشكل ٦/٤-٣

استخدام الإقرارات	الإجراءات
النظر في أنواع التحريف المحتمل	يشتمل هذا على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري الممكنة. فعلى سبيل المثال، قد يطرح المراجع أسئلة مثل ما يلي: • هل الأصل موجود؟ (الوجود) • هل المنشأة تمتلكه؟ (الحقوق والواجبات) • هل جميع معاملات البيع مسجلة بشكل صحيح؟ (الاكتمال) • هل تم تعديل رصيد المخزون تبعاً لبطء حركة البنود وتقادمها؟ (الدقة/التقويم) • هل رصيد المبالغ المستحقة الدفع يشمل جميع الالتزامات المعروفة في نهاية الفترة؟ (الاكتمال) • هل تم تسجيل المعاملات في الفترة الصحيحة؟ (الفصل الزمني) • هل الإفصاحات ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؟ (العرض)
تقييم مخاطر التحريف الجوهري	خطر التحريف الجوهري هو مزيج من الخطر الملازم وخطر الرقابة. وتشمل آلية التقييم: • **الخطر الملازم** التعرف على التحريفات المحتملة والإقرارات المرتبطة بها، ثم تقييم احتمالية حدوث الخطر وحجمه المحتمل. • **خطر الرقابة** التعرف على أية أدوات للرقابة الداخلية ذات صلة، يتم تطبيقها للتخفيف من المخاطر التي تم تقييمها والتعامل مع الإقرارات الأساسية، وتقويم تلك الأدوات.
تصميم إجراءات المراجعة	الخطوة النهائية هي تصميم إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها حسب الإقرارات. فعلى سبيل المثال، في حال ارتفاع الخطر المتعلق بالمبالغة في المبالغ المستحقة التحصيل (إقرار يتعلق بالوجود)، ينبغي تصميم إجراءات المراجعة للتعامل بشكل محدد مع إقرار الوجود. وإذا كان اكتمال المعلومات الخاصة بالمبيعات يمثل خطراً، يمكن أن يصمم المراجع اختباراً لأدوات الرقابة يتناول إقرار الاكتمال.

٧. الأهمية النسبية وخطر المراجعة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.	٣٢٠

الشكل ٧/٠-١

استخدام الأهمية النسبية في المراجعة

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٨/٣٢٠	هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٣٢٠	لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة] تعني المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.
١٠/٣٢٠	عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. (راجع: الفقرات أ٣-أ١٢)
١١/٣٢٠	يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرة أ١٣)

١/٧ نظرة عامة

تتناول الأهمية النسبية الأهمية التي تمثلها المعلومات الواردة في القوائم المالية للقرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويراعي مفهوم الأهمية النسبية أهمية بعض الأمور، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، لمن يتخذون القرارات الاقتصادية بناءً على القوائم المالية. وقد يشمل هذا قرارات مثل الاستثمار في منشأة أو شرائها أو التعامل معها أو إقراضها.

ويناقش هذا الفصل استخدام الأهمية النسبية في المراجعة بوجه عام. وللحصول على المزيد من الإرشادات عن تعيين مبالغ محددة للأهمية النسبية، انظر الفصل السادس من الجزء الثاني لهذا الدليل.

عندما يكون أحد التحريفات (أو مجموع كافة التحريفات) مهماً بما يكفي لتغيير القرار الذي يتخذه شخص مطّلع، أو التأثير على قراره، فإنه يكون هناك تحريف جوهري قد حدث. وفيما دون هذا الحد، يُعد التحريف عادةً غير جوهري. ويُسمّى هذا الحد، الذي ستكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري إذا تخطته، "الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل". ولأغراض هذا الدليل، تم اختصار هذا المصطلح إلى "الأهمية النسبية الكلية".

ولا يقتصر مفهوم الأهمية النسبية على المبالغ الواردة في القوائم المالية، بل ينطبق أيضاً على الإفصاحات التي تكون ذات طابع غير كمّي. فعلى سبيل المثال، قد يكون وصف الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة ذا أهمية نسبية لمستخدمي القوائم المالية.

ملحوظة: لا يعتمد تحديد "الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل" (الذي تم اختصاره إلى "الأهمية النسبية الكلية" لأغراض هذا الدليل) على أي تقييم لخطر المراجعة. بل يرتبط تحديدها، بشكل كامل، بمستخدمي القوائم المالية. وستكون مطابقة في الغالب للأهمية النسبية التي استخدمها مُعدّ القوائم المالية.

لنفترض أن القرار الذي يتخذه مجموعة من مستخدمي القوائم المالية سيتأثر بتحريف قدره ١٠،٠٠٠ ريال في القوائم المالية. سيكون هذا المبلغ هو الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (أو الأهمية النسبية الكلية) لكلٍ من معد القوائم المالية والمراجع. وأي تحريف مفرد، أو مجموع أي تحريفات غير جوهرية بصورتها الفردية، يتجاوز مبلغ ١٠،٠٠٠ ريال سينتج عنه تحريف جوهري في القوائم المالية.

وتتمثل مسؤولية المراجع في أن يقلص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وإذا اقتصر المراجع في تخطيطه لتنفيذ إجراءات المراجعة على التعرف على التحريفات الفردية التي تتجاوز مبلغ ١٠،٠٠٠ ريال، فإن ثمة

خطر بأن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية التي لم يتم التعرف عليها أثناء المراجعة سيؤدي إلى تجاوز الحد المعين للأهمية النسبية والبالغ ١٠،٠٠٠ ريال. ولذلك، يتعين على المراجع تنفيذ بعض الأعمال الإضافية التي تكفي لتوفير هامش أو مجال لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والغرض من الأهمية النسبية للتنفيذ هو توفير مثل هذا الهامش.

وتمكّن الأهمية النسبية للتنفيذ المراجع من تعيين مبالغ للأهمية النسبية (بناءً على الأهمية النسبية الكلية، ولكن أقل منها) تعكس تقييمات المخاطر لمختلف جوانب القوائم المالية. وتوفر هذه المبالغ المنخفضة هامش أمان بين الأهمية النسبية (الأهمية النسبية للتنفيذ) المستخدمة لتحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والأهمية النسبية الكلية.

وفي المثال أعلاه، قد يحدد المراجع الذي يستخدم الحكم المهني استخدام أهمية نسبية للتنفيذ بمبلغ ٦،٠٠٠ ريال عند قيامه بتصميم مدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. ويوفر الفرق البالغ ٤،٠٠٠ ريال (١٠،٠٠٠ – ٦،٠٠٠) بين الأهمية النسبية للتنفيذ والأهمية النسبية الكلية هامش أمان لأي تحريفات غير مكتشفة قد تكون موجودة.

٧/٢ مستخدمو القوائم المالية

تُستخدم الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها، على السواء. ويتم غالباً شرح الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) (على سبيل المثال في أطر التقرير المالي) من نواحٍ مثل الموضحة أدناه.

الشكل ٧/٢-١

التأثير على اتخاذ القرارات الاقتصادية	تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.
الظروف المحيطة	تتم ممارسة الأحكام بشأن الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف أو بمزيج من كليهما.
الاحتياجات المشتركة للمستخدمين	تستند الأحكام المتعلقة بالأمور الجوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على مستخدمين معينين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

يحدد المراجع الأهمية النسبية على أساس تصوره لاحتياجات المستخدمين. وعند تطبيق حكمه المهني، من المعقول للمراجع افتراض أن مستخدمي القوائم المالية:

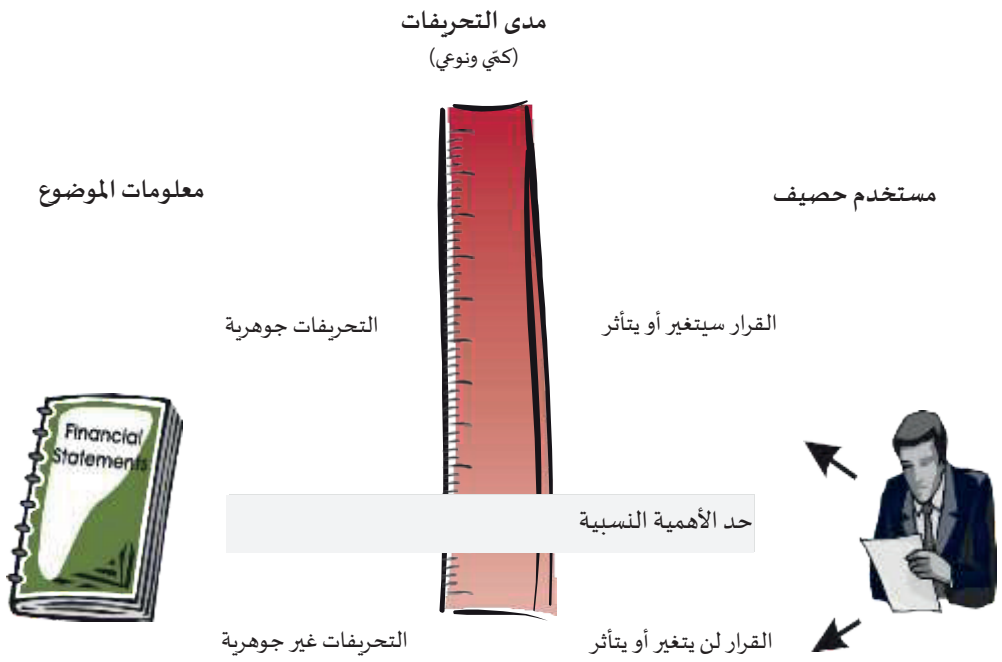
- يتمتعون **بمعرفة معقولة** للأنشطة التجارية والاقتصادية وأعمال المحاسبة، وعلى استعداد لدراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- **يفهمون** أن القوائم المالية قد تم إعدادها ومراجعتها تبعاً لمستويات الأهمية النسبية؛
- **يدركون حالات عدم التأكد** الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون **قرارات اقتصادية معقولة** على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

٧/٣ طبيعة التحريفات

قد تنشأ التحريفات من عدة أسباب وقد تستند إلى ما يلي:

- الحجم - المبلغ النقدي الذي ينطوي عليه التحريف (عامل كمّي)؛
- طبيعة البند (عامل نوعي)؛
- الظروف المحيطة بحدوث التحريف.

الشكل ٧/٣-١



الشكل ٧/٣-٢

التحريفات النمطية	• الخطأ والغش الذي يتم التعرف عليه في إعداد القوائم المالية؛ أو • الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو • الغش الذي يرتكبه الموظفون أو الإدارة؛ أو • خطأ الإدارة؛ أو • إعداد تقديرات غير دقيقة أو غير مناسبة؛ أو • عدم مناسبة، أو عدم وضوح أو اكتمال، وصف السياسات المحاسبية أو الإفصاحات في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

والأهمية النسبية ليست رقماً مطلقاً. بل هي تمثل المساحة بين الأمور التي من المرجح ألا تكون جوهرية والأمور التي من المرجح أن تكون جوهرية. وبالتالي، فإن تقييم ما يُعد جوهرياً هو أمر يخضع دائماً للحكم المهني.

ملحوظة: يتعين على المراجعين أثناء المراجعة أن يقوموا بتجميع التحريفات خلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة هي أمور من الواضح أنها ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف.

العوامل النوعية

في بعض الحالات، قد يتم تحديد أمر يقل بكثير عن مستوى الأهمية النسبية الكمِّية على أنه جوهري على أساس طبيعة البند أو الظروف المتعلقة بالتحريف.

وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهرية، فقد يقوم المراجع بالنظر في العوامل ذات الصلة مثل ما يلي:

الشكل ٧/٣-٣

العامل	أمثلة
طبيعة المعاملات خلال الفترة	قد يكون هناك عدد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المهمة للغاية لأحد مستخدمي القوائم المالية.
تعدد التحريفات الصغيرة	ربما تصبح سلسلة من البنود غير الجوهرية بصورتها الفردية جوهرية عندما تجتمع مع بعضها.
ظروف المنشأة	من الأمثلة المحتملة: • حدوث تجميع مهم للأعمال أو تصفية مهمة للاستثمارات خلال الفترة؛ أو • السيولة وشروط الديون عندما تواجه المنشأة ضائقة مالية؛ أو • الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
إطار التقرير المالي المنطبق	قد يتطلب إصدار معيار جديد للتقرير المالي تقديم إفصاحات نوعية جديدة مهمة فيما يتعلق بالمنشأة.
طبيعة المنشأة	قد يكون لبعض الإفصاحات الناشئة عن طبيعة المنشأة أهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. ومن أمثلة ذلك الإفصاحات عن مخاطر السيولة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات المالية.

٧/٤ الأهمية النسبية وخطر المراجعة

تُعد الأهمية النسبية (كما هي موضحة أعلاه) وخطر المراجعة أمرين مرتبطين ببعضهما، ويُنظر إليهما معاً طوال عملية المراجعة.

وخطر المراجعة هو احتمال إبداء المراجع لرأي مراجعة غير مناسب في القوائم المالية المحرّفة بشكل جوهري.

الشكل ٧/٤-١

مكونات خطر المراجعة	
مخاطر التحريف الجوهري	خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري قبل البدء في أي أعمال للمراجعة. ويُنظر إلى هذه المخاطر على مستوى القوائم المالية (غالباً المخاطر المنتشرة التي تؤثر على العديد من الإقرارات) وعلى مستوى الإقرارات، الذي يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ومخاطر التحريف الجوهري هي مزيج من الخطر الملازم وخطر الرقابة، ويمكن التعبير عنها بشكل موجز على أنها حاصل ضرب الخطر الملازم في خطر الرقابة.
خطر الاكتشاف	خطر إخفاق المراجع في اكتشاف تحريف موجود، قد يكون جوهرياً، في أحد الإقرارات. ويتم مواجهة خطر الاكتشاف من خلال: • التخطيط السليم للمراجعة؛ • تنفيذ إجراءات المراجعة التي تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها؛ • إسناد المراجعة إلى العاملين المناسبين؛ • ممارسة نزعة الشك المهني؛ • الإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها. ولا يمكن بأي حال تخفيض خطر الاكتشاف إلى الصفر، بسبب القيود الملازمة لإجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها، والاجتهادات البشرية (المهنية) المطلوبة، وطبيعة الأدلة التي يتم التحقق منها.

ولذلك، يمكن تلخيص خطر المراجعة على النحو الآتي:

خطر المراجعة = خطر التحريف الجوهري × خطر الاكتشاف

ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة عند القيام بما يلي:

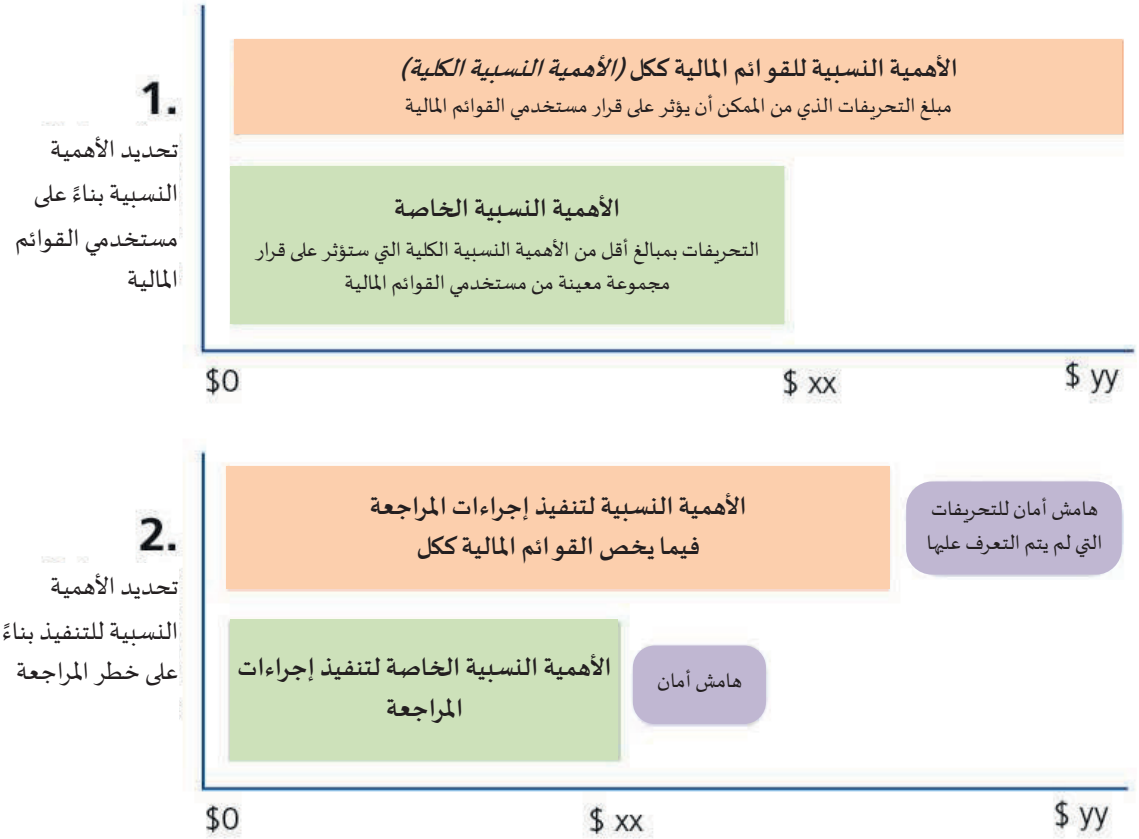
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية؛
- تحديد التعديلات على الأهمية النسبية (الكلية والمتعلقة بالأداء) بعد الدراية أثناء المراجعة بمعلومات جديدة كانت ستجعل المراجع يحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية؛
- تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع.

وتشبهاً برياضة الوثب العالي في ألعاب القوى، ستكون الأهمية النسبية مقابلة لارتفاع الحاجز الذي يتعين على الرياضي القفز فوقه. وسيكون خطر المراجعة مقابلاً لمستوى الصعوبة الملازم للقفز على ذلك الارتفاع بعينه (خطر التحريف الجوهري)، ويقترن بذلك خطر إضافي يتمثل في ارتكاب خطأ عند تحديد استراتيجية القفز أو عند التنفيذ (خطر الاكتشاف).

٥/٧ تحديد مستويات الأهمية النسبية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٣٢٠	يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة أ١٤)
١٣/٣٢٠	إذا خلص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.
١٤/٣٢٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها: (أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛ (ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق؛ (ج) الأهمية النسبية للتنفيذ؛ (د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة.

الشكل ٧/٥-١



ملحوظة: مصطلحا الأهمية النسبية "الكلية" والأهمية النسبية "الخاصة" المستخدمان في الشكل أعلاه والنص الوارد أدناه مستخدمان فقط لأغراض هذا الدليل وهما غير مستخدمين في معايير المراجعة. وتشير الأهمية النسبية الكلية إلى القوائم المالية ككل، وتتعلق الأهمية النسبية الخاصة بالأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

في بداية المراجعة، يتخذ المراجع أحكاماً بشأن حجم وطبيعة التحريفات التي ستُعد جوهرية. ويشمل هذا تعيين مبالغ الأهمية النسبية على النحو المبين في الجدول الآتي.

تعيين مبالغ الأهمية النسبية

الشكل ٧/٥-٢

الأهمية النسبية الكلية	تتعلق الأهمية النسبية الكلية بالقوائم المالية ككل. وهي تستند إلى ما يمكن التوقع، بدرجة معقولة، أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية على أساس تلك القوائم. وقد تتغير الأهمية النسبية أثناء المراجعة إذا أصبح المراجع على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.
الأهمية النسبية الكلية للتنفيذ	يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الكلية. وتمكّن الأهمية النسبية للتنفيذ المراجع من الاستجابة لتقييمات مخاطر معينة (دون تغيير الأهمية النسبية الكلية)، وتخفيض احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الكلية إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة. وقد يتم تغيير الأهمية النسبية للتنفيذ بناءً على نتائج المراجعة (على سبيل المثال، عند إعادة النظر في تقييم المخاطر).
الأهمية النسبية الخاصة	يتم تعيين أهمية نسبية خاصة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عندما يمكن التوقع بدرجة معقولة أن التحريفات بمبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية ستؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.
الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ	الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ هي نفس مفهوم الأهمية النسبية للتنفيذ، باستثناء أنها يتم تعيينها فيما يتعلق بأهمية نسبية خاصة وليس الأهمية النسبية الكلية.

الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل

تستند الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) إلى تصور المراجع للمعلومات المالية التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية. ويتم تحديدها عادةً بمبلغ مماثل للمبلغ الذي استخدمه مُعدّ القوائم المالية. ويقوم المراجع بتعيين الأهمية النسبية، مستخدماً حكمه المهني، بأعلى مبلغ لن يؤثر تحريفه في القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

ويصبح مبلغ الأهمية النسبية الكلية، فور تحديده، أحد العوامل التي يتم الحكم بها على النجاح أو الفشل النهائي للمراجعة. فعلى سبيل المثال، لنفترض أن الأهمية النسبية الكلية تم تعيينها بمبلغ ٢٠،٠٠٠ ريال. إذا نتج عن تنفيذ إجراءات المراجعة:

- عدم التعرف على أي تحريفات، فسيتم تقديم رأي غير معدل.
- التعرف على بعض التحريفات الصغيرة (غير الجوهرية) التي لم يتم تصحيحها، فسيتم تقديم رأي غير معدل.
- اكتشاف تحريفات لم يتم تصحيحها تتجاوز مبلغ الأهمية النسبية (٢٠،٠٠٠ ريال) مع عدم رغبة الإدارة في إجراء التعديلات الضرورية، فسيلزم تقديم رأي متحفظ أو معارض.
- وجود أخطاء لم يتم تصحيحها في القوائم المالية تتجاوز مبلغ الأهمية النسبية (٢٠،٠٠٠ ريال) لكن المراجع لم يقم باكتشافها، فقد يصدر على نحو غير مناسب رأي مراجعة غير معدل.

راجع الفصل الحادي والعشرين من الجزء الثاني للاطلاع على إرشادات تتعلق بكيفية استخدام الأهمية النسبية عند تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

ويشعر المراجعون أحياناً بالميل نحو تخفيض مبلغ الأهمية النسبية الكلية عندما يرتفع تقييم خطر التحريف الجوهري. لكن هذا لن يكون مناسباً، لأن الأهمية النسبية الكلية تتناول احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وليس مستوى خطر المراجعة.

وإذا كان خطر المراجعة عاملاً في تعيين الأهمية النسبية الكلية، فإن المراجعة ذات المخاطر المرتفعة سينتهي بها الحال إلى تعيين مبلغ للأهمية النسبية الكلية أقل من المبلغ الذي كان سيتم تعيينه لمنشأة بنفس الحجم ينخفض فيها خطر المراجعة. وبافتراض أن المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية هي نفسها، بغض النظر عن خطر المراجعة، فإن تعيين الأهمية النسبية الكلية بمبلغ أقل سيؤدي إلى:

- خلق توقع لدى مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع سيقوم بالتعرف على تحريفات أصغر (مما هو ضروري بالفعل) في القوائم المالية؛
- تنفيذ المزيد من أعمال المراجعة لضمان تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

ونظراً لأن الأهمية النسبية الكلية يتم تعيينها بالنظر إلى احتياجات مستخدمي القوائم المالية، فإنها لن يتم تغييرها تبعاً لنتائج المراجعة والتغيرات في المخاطر التي يتم تقييمها. ويلزم تحديث الأهمية النسبية الكلية عندما يصبح المراجع على دراية بمعلومات كانت ستحدد الأهمية النسبية بمبلغ (أو مبالغ) مختلف من البداية.

وفي ختام المراجعة، يتم استخدام الأهمية النسبية الكلية لتقويم أثر التحريفات التي تم التعرف عليها على القوائم المالية ومدى مناسبة الرأي الوارد في تقرير المراجع.

الأهمية النسبية للتنفيذ

تُعد الأهمية النسبية للتنفيذ إحدى أدوات المراجعة. وهي تمكّن المراجع من مواجهة مخاطر التحريف في أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات دون الحاجة إلى تغيير الأهمية النسبية الكلية.

وتكون المبالغ التي يتم تعيينها للأهمية النسبية للتنفيذ أقل دائماً (بناءً على الحكم المهني) من مبلغ الأهمية النسبية الذي يتم تعيينه للقوائم المالية ككل. وينتج عن هذه المبالغ المنخفضة هامش أمان بين الأهمية النسبية المستخدمة لتحديد طبيعة ومدى الاختبارات (بناءً على الأهمية النسبية للتنفيذ) ومبلغ الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية).

وسيضمن تعيين مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ تنفيذ القدر المناسب من الأعمال. وكلما قل المبلغ، زاد العمل المطلوب. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الأهمية النسبية الكلية ٢٠،٠٠٠ ريال وتم التخطيط لإجراءات المراجعة بحيث تكتشف جميع الأخطاء التي تزيد على ٢٠،٠٠٠ ريال، فمن الممكن جداً أن يمر خطأ بمبلغ ٨،٠٠٠ ريال، مثلاً، دون اكتشافه. وفي حالة وجود ثلاثة أخطاء من هذا القبيل، يصل مجموعها إلى ٢٤ ألف ريال، فإن القوائم المالية ستكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

ولكن إذا تم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ ١٢ ألف ريال، فالأرجح أن الأخطاء التي تبلغ قيمة كل منها ٨،٠٠٠ ريال سيتم اكتشاف خطأ واحد منها على الأقل أو سيتم اكتشافها جميعها. وحتى في حالة التعرف على خطأ واحد فقط من الأخطاء الثلاثة وتصحيحه، فإن التحريف المتبقي بمبلغ ١٦،٠٠٠ ريال سيكون أقل من الأهمية النسبية الكلية، والقوائم المالية ككل لن تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

وينطوي تعيين مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ على ممارسة الحكم المهني، وهي ليست عملية حسابية آلية بسيطة كتعيين نسبة مئوية معينة (٧٥% مثلاً) من مستوى

الأهمية النسبية الكلية. ولكن بناءً على الظروف الخاصة بالمنشأة التي تخضع للمراجعة، يمكن تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ واحد للقوائم المالية ككل، أو بمبالغ فردية لحسابات ومعاملات وإفصاحات معينة.

وينطوي تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ على ممارسة الحكم المهني بناءً على العوامل التي تتناول خطر المراجعة، مثل ما يلي:

- فهم المنشأة ونتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛
- طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة؛
- التوقعات الخاصة بالتحريفات المحتملة في الفترة الحالية.

ويمكن تغيير الأهمية النسبية للتنفيذ ككل، أو لأرصدة ومعاملات وإفصاحات فردية، في أي وقت أثناء المراجعة (دون أن يؤثر ذلك على الأهمية النسبية الكلية) لإظهار أثر تقييمات المخاطر المعدلة ونتائج المراجعة والمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها.

وفي ختام المراجعة، يتم استخدام الأهمية النسبية الكلية لتقويم أثر التحريفات التي تم التعرف عليها على القوائم المالية وتحديد الرأي الذي سيتم إبداؤه في تقرير المراجع. (انظر الجزء الثاني، الفصل الحادي والعشرون، للحصول على المزيد من الإرشادات)

نقاط يلزم مراعاتها

عند التعرف على تحريف محتمل، يلزم النظر في ظروف حدوثه وأثره على تقييمات المخاطر/ خطط المراجعة قبل إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ.

الأهمية النسبية الخاصة

في بعض الحالات، يمكن التوقع بدرجة معقولة أن التحريفات بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ستؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.

الشكل ٧/٥-٣

عوامل التأثير في القرارات	أمثلة محتملة
الأنظمة واللوائح ومتطلبات الإطار المحاسبي	• الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية مثل مكافأة الإدارة والمكلفين بالحوكمة. • المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. • عدم الالتزام بشروط الديون والاتفاقيات التعاقدية والأحكام التنظيمية والمتطلبات النظامية/التنظيمية لإعداد التقارير. • أنواع معينة من النفقات مثل المدفوعات غير القانونية أو المصروفات الخاصة بالمدراء التنفيذيين.
الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة	• الاحتياطيات وتكاليف التنقيب لمنشأة تعمل في مجال التعدين. • تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية.
الإفصاح عن الأحداث المهمة والتغيرات المهمة في العمليات	• الأعمال المستحوذ عليها مؤخراً أو التوسع في العمليات. • العمليات التي تم إيقافها. • الأحداث غير المعتادة أو الحالات الطارئة (مثل الدعاوى القضائية). • إدخال منتجات أو خدمات جديدة.

يأخذ المراجع في الحسبان وجود أمور مثل المذكورة أعلاه فيما يتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر. وقد يجد المراجع أيضاً أنه من المفيد التوصل إلى فهم لآراء وتوقعات الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

وبالطريقة نفسها التي يتم بها تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الكلية، يعيّن المراجع الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الخاصة.

٦/٧ توثيق الأهمية النسبية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٣٢٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها: (أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛ (ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق؛ (ج) الأهمية النسبية للتنفيذ؛ (د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة.

نظراً لاستناد مبالغ الأهمية النسبية إلى الحكم المهني للمراجع، فمن المهم إجراء توثيق سليم للعوامل والمبالغ التي اشتمل عليها تحديد الأهمية النسبية على مختلف المستويات. ويتم هذا عادة كما يلي:

- أثناء مرحلة التخطيط، عند اتخاذ القرارات المتعلقة بمدى العمل المطلوب.
- أثناء المراجعة، عندما يكون من الضروري بناءً على نتائج المراجعة إعادة النظر سواءً في الأهمية النسبية الكلية أو الأهمية النسبية للتنفيذ لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

ويتناول التوثيق:

١. مستخدمي القوائم المالية؛
٢. العوامل المستخدمة في تحديد:
   - الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق؛
   - الأهمية النسبية للتنفيذ؛
٣. أي تعديل في مبالغ الأهمية النسبية المذكورة في النقطة ٢ أعلاه خلال التقدم في المراجعة.

٧/٧ إعادة النظر في الأهمية النسبية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٣٢٠	يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة أ١٤)
١٣/٣٢٠	إذا خلص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

في بداية الارتباط، يحدد المراجع الأهمية النسبية الكلية، بما يناسب مستخدمي القوائم المالية، والأهمية النسبية للتنفيذ بغية التخطيط لطبيعة إجراءات المراجعة ومداها.

وأثناء الارتباط، قد يتم الحصول على معلومات جديدة كانت ستؤدي، في حال معرفتها في وقت أسبق، إلى استخدام مبلغ مختلف للأهمية النسبية الكلية. وقد ينشأ هذا عن أمور مثل ما يلي:

- اتخاذ قرار باستبعاد جزء كبير من أعمال المنشأة أو الاستحواذ على أعمال جديدة؛
- اختلاف النتائج المالية الفعلية اختلافاً كبيراً عن النتائج المالية المتوقعة. وقد يشمل هذا الربحية والإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات؛
- حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

وعند الحصول على معلومات جديدة، يتعين على المراجع النظر في تعديل الأهمية النسبية الكلية. وينبغي عليه أيضاً أن ينظر في الحاجة إلى تعديل الأهمية النسبية للتنفيذ وأثر التغيير على طبيعة ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٨. إجراءات تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
طبيعة إجراءات تقييم المخاطر واستخدام المراجع لها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.	٢٤٠، ٣١٥

يوضح الشكل أدناه الأنواع الثلاثة التي يتطلبها معيار المراجعة (٣١٥) لإجراء تقييم المخاطر.

الشكل ٨/٠-١

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٣١٥	يجب على المراجع تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة. (راجع: الفقرات أ١–أ٥)
٦/٣١٥	يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (أ) الاستفسار من الإدارة ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين بحسب حكم المراجع قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش أو الخطأ. (راجع: الفقرات أ٦–أ١٣) (ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ١٤–أ١٧) (ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرة أ١٨)
١١/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٢٥-أ٣٠) (ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك: (١) عملياتها؛ (٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛ (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛ (٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها، وذلك لتمكين المراجع من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٣١-أ٣٥) (ج) اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها. ويجب أن يُقوِّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة. (راجع: الفقرة أ٣٦) (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٤٣) (هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٤٤-أ٤٩)
١٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٠-أ٧٣)

١/٨ نظرة عامة

الغرض من إجراءات تقييم المخاطر هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ويتحقق هذا من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية. وقد يتم الحصول على المعلومات من مصادر خارجية، مثل الإنترنت والمطبوعات التجارية، ومصادر داخلية، مثل المناقشات مع الموظفين الرئيسيين. وهذا الفهم الذي يتم التوصل إليه فيما يتعلق بالمنشأة هو عملية مستمرة ومتجددة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة.

٨/٢ أدلة المراجعة

توفر إجراءات تقييم المخاطر أدلة مراجعة لدعم تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. لكن هذه الأدلة لا تكفي بنفسها. فهي تستكملها إجراءات المراجعة الإضافية (التي تستجيب للمخاطر التي تم التعرف عليها) مثل اختبارات أدوات الرقابة و/أو الإجراءات الأساس.

الإجراءات المطلوبة

يستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها، ونطاق وعمق الفهم المطلوب للمنشأة. وخلال السنة الأولى التي يقوم المراجع فيها بمراجعة إحدى المنشآت، سيتطلب العمل اللازم للحصول على هذه المعلومات وتوثيقها وقتاً طويلاً في الغالب. ولكن هذه المعلومات التي تم الحصول عليها إذا تم توثيقها بشكل جيد في السنة الأولى، فإن الوقت الذي يتطلبه تحديثها في السنوات اللاحقة سيكون أقل بكثير مما كان مطلوباً في السنة الأولى.

ويحتاج المراجع إلى تنفيذ ما يكفي من إجراءات تقييم المخاطر بغية التعرف على عوامل خطر الأعمال وخطر الغش التي قد ينتج عنها تحريف جوهري. ويشمل هذا النظر في أي أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وتوضح الفقرتان ١١ و١٢ من معيار المراجعة (٣١٥)، المذكورتان أعلاه، النطاق والعمق المطلوبين لفهم المنشأة. وسيكون هذا الفهم العام المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

نقاط يلزم مراعاتها

عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها، تذكّر أن بعض معايير المراجعة توضح أموراً محددة يلزم مراعاتها. وفيما يلي بعض الأمثلة:

معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦ الغش عند مراجعة القوائم المالية

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٧-٢٤ (من معيار المراجعة (٢٤٠)) للحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨ مراجعة التقديرات المحاسبية

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي، لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري في التقديرات المحاسبية، وتقييمها:

(أ) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها.

(ب) كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والأحداث والظروف التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي سبيل التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن التغيرات في الظروف التي قد تنشأ عنها تقديرات محاسبية جديدة أو حاجة لإعادة النظر في التقديرات القائمة.

(ج) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، وفهم البيانات التي تستند إليها، بما في ذلك:

(١) الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، بما في ذلك عند الاقتضاء، النموذج المستخدم؛

(٢) أدوات الرقابة ذات الصلة؛

(٣) ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير؛

(٤) الافتراضات التي استندت إليها التقديرات المحاسبية؛

(٥) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فأسباب هذا التغيير؛

(٦) ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم تأثير عدم التأكد المحيط بالتقدير؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم هذا التقييم.

معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ١١ الأطراف ذات العلاقة

كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧ (من معيار المراجعة (٥٥٠))، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ١٠ الاستمرارية

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي المنشآت الأصغر، قد تكون الإجراءات اللازمة للتعرف على هذه المخاطر إجراءات بسيطة، بينما في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، قد تكون إجراءات موسّعة.

٣/٨ *الإجراءات الثلاثة لتقييم المخاطر*

ينبغي تنفيذ كلٍ من الإجراءات الثلاثة لتقييم المخاطر أثناء المراجعة، ولكن ليس بالضرورة لكل جانب من جوانب الفهم المطلوب. وفي حالات عديدة، قد تؤدي نتائج تنفيذ نوع من الإجراءات إلى تنفيذ نوع آخر. فعلى سبيل المثال، أثناء إجراء مقابلة مع مدير المبيعات، قد يتم التعرف على عقد مبيعات غير معتاد لكنه مهم. وقد يلي ذلك إجراء

فحص مادي لعقد المبيعات الفعلي وتحليل لأثره على هوامش المبيعات. أو قد تثير الحقائق المكتشفة من تنفيذ الإجراءات التحليلية على النتائج التشغيلية الأولية بعض التساؤلات التي يتم طرحها على الإدارة. وقد تؤدي الإجابات على هذه الأسئلة بعد ذلك إلى إجراء فحص مادي لوثائق معينة أو ملاحظة بعض الأنشطة.

وموضح فيما يلي طبيعة الإجراءات الثلاثة واستخدامها.

٨/٤ الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين (بما في ذلك الاستفسارات المتعلقة بالغش)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٤٠/١٧	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 أ١٢، أ١٣) (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 أ١٤) (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.
٢٤٠/١٨	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 أ١٥–أ١٧)
٢٤٠/٢٠	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢١)
٢٤٠/٢١	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أُرسلت إليها.

يستخدم المراجع الاستفسارات إلى جانب إجراءات تقييم المخاطر الأخرى لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. وتركز الأسئلة على التوصل إلى فهم لكل جانب من الجوانب المطلوبة الموضحة في الفقرتين ١١ و١٢ (المذكورتين أعلاه) من معيار المراجعة (٣١٥).

ومعظم المعلومات الناتجة عن توجيه الاستفسارات يتم الحصول عليها عادةً من الإدارة والأشخاص المسؤولين عن إعداد التقرير المالي. ولكن الاستفسار من الأفراد الآخرين داخل المنشأة ومن الموظفين في مختلف مستويات السلطة قد يوفر وجهة نظر مختلفة، ومعلومات إضافية قد تفيد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي قد يتم السهو عنها لولا ذلك. فعلى سبيل المثال، قد يكشف النقاش مع مدير المبيعات عن التعجل في تنفيذ معاملات بيع معينة (تمت في وقت متأخر خلال الفترة) وعدم تسجيلها وفقاً لسياسات المنشأة الخاصة بإثبات الإيرادات.

ويوضح الشكل أدناه مجالات الاستفسار.

الشكل ٨/٤-١

إجراء مقابلة مع:	الاستفسار عن:
المكلفين بالحوكمة *(في حال عدم مشاركتهم في إدارة المنشأة)*	• بيئة إعداد القوائم المالية. • الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش أو الخطأ والاستجابة لها داخل المنشأة، والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. • المعرفة بأي غش فعلي، أو مشتبه فيه، أو مزعوم، له تأثير على المنشأة. • النظر في حضور أحد اجتماعات المكلفين بالحوكمة، والاطلاع على محاضر اجتماعاتهم السابقة.
الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي	• تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومداها ومعدل تكرارها. • تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. • ثقافة المنشأة (القيم وأخلاقيات العمل). • الأسلوب التشغيلي للإدارة. • خطط حوافز الإدارة. • احتمالية وقوع تجاوز من جانب الإدارة. • المعرفة بالغش الفعلي أو المشتبه فيه. • كيفية إعداد التقديرات. • ما إذا كانت المنشأة ملتزمة بالأنظمة واللوائح ذات الصلة. • آلية إعداد القوائم المالية وتفحصها. • تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة.
الموظفين الرئيسيين *(المشتريات، الرواتب، المحاسبة، وخلافه)*	• اتجاهات العمل السائدة والأحداث غير المعتادة. • إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة أو معالجتها أو تسجيلها. • مدى تجاوز الإدارة (أي هل طُلب من هؤلاء الموظفين في أي وقت تجاوز أدوات الرقابة الداخلية؟). • مناسبة/تطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة.

إجراء مقابلة مع:	الاستفسار عن:
موظفي التسويق أو المبيعات	• استراتيجيات التسويق واتجاهات البيع السائدة. • الحوافز المربوطة بأداء المبيعات. • الترتيبات التعاقدية مع العملاء. • مدى تجاوز الإدارة (أي هل طُلب من هؤلاء الموظفين في أي وقت تجاوز أدوات الرقابة الداخلية أو السياسات المحاسبية الخاصة بإثبات الإيرادات؟).
المراجعين الداخليين	• نطاق عملهم والاكتشافات التي يتوصلون إليها وتوصياتهم. • التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المحتملة وتقييمها. • الأمور الأخرى التي قد تؤثر على عمل المراجع الخارجي. • إمكانية الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة.

نقاط يلزم مراعاتها

لا تقتصر في طرح الأسئلة (خاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة) على المدير المالك والمحاسب. واسأل الموظفين الآخرين (إن وجدوا) في المنشأة (مثل مدير المبيعات أو مدير الإنتاج أو الموظفين الآخرين) عن الاتجاهات السائدة والأحداث غير المعتادة ومخاطر العمل الكبيرة وعمل الرقابة الداخلية وأية حالات لوقوع تجاوز من جانب الإدارة.

وفي حال اكتشاف غش محتمل تورطت فيه الإدارة العليا أو المكلفون بالحوكمة، استشر على الفور الشريك المسؤول عن الارتباط وانظر في الحصول على مشورة قانونية بشأن كيفية مواصلة العمل. وينبغي أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات لضمان الالتزام بمتطلبات الخصوصية والسرية بشكل سليم. وراجع أيضاً قواعد سلوك وآداب المهنة للاطلاع على أي متطلبات أو توجيهات إضافية.

٨/٥ *الإجراءات التحليلية*

تساعد الإجراءات التحليلية التي يتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر في التعرف على الأمور التي لها آثار مترتبة في القوائم المالية وأعمال المراجعة. ومن أمثلة ذلك المعاملات أو الأحداث والمبالغ والنسب والاتجاهات السائدة غير المعتادة.

وإضافة لكونها إجراء لتقييم المخاطر، يمكن استخدام الإجراءات التحليلية أيضاً كإجراءات مراجعة إضافية عند:

- الحصول على أدلة بشأن إقرار معين في القوائم المالية. وسيكون هذا إجراء تحليلي أساس وهو أحد الموضوعات المناقشة بمزيد من التفصيل في الفصل العاشر من الجزء الأول لهذا الدليل؛
- تنفيذ تفحص شامل للقوائم المالية في نهاية المراجعة أو قرب نهايتها.

ومعظم الإجراءات التحليلية ليست شديدة التفصيل أو التعقيد. وتُستخدم فيها عادةً بيانات مُجمَّعة على مستويات عالية، مما يعني أن النتائج قد لا توفر سوى مؤشراً أولياً عاماً على احتمالية وجود التحريف الجوهري.

ويوضح الشكل أدناه الخطوات التي ينطوي عليها تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الشكل ٨/٥-١

الخطوة	كيفية التنفيذ
تحديد العلاقات فيما بين البيانات	تُوضع توقعات بشأن العلاقات المنطقية التي يمكن توقع وجودها بشكل معقول بين مختلف أنواع المعلومات. والسعي، إن أمكن، إلى استخدام مصادر معلومات مستقلة (أي ليست معدة داخلياً). وقد تشمل المعلومات المالية وغير المالية ما يلي: • القوائم المالية لفترات المقارنة السابقة؛ • الموازنات والتنبؤات والاستقراءات، بما في ذلك المعلومات المستقرأة من البيانات الأولية أو السنوية؛ • المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة والظروف الاقتصادية الراهنة.
المقارنة	يتم مقارنة التوقعات بالمبالغ المسجلة أو النسب التي تم التوصل إليها من المبالغ المسجلة.
تقويم النتائج	يتم تقويم النتائج. ويُنظر في مخاطر التحريف الجوهري المحتملة عند العثور على علاقات غير معتادة أو غير متوقعة.

وينبغي النظر في نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الأخرى التي تم جمعها لأجل:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بالإقرارات التي تنطوي عليها البنود المهمة في القوائم المالية؛
- المساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

ملحوظة: قد تعجز بعض المنشآت الأصغر عن توفير معلومات مالية حديثة للمراجع، مثل المعلومات المالية الأولية أو الشهرية، لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وفي هذه الظروف، يمكن الحصول على بعض المعلومات من خلال الاستفسار، ولكن قد يلزم التمهل قبل توجيه الاستفسارات التفصيلية إلى حين توفر مسودة أولية من القوائم المالية للمنشأة.

٨/٦ *الملاحظة والفحص المادي*

الملاحظة والفحص المادي:

- لدعم الاستفسارات التي تم توجيهها إلى الإدارة والأفراد الآخرين؛
- لتوفير معلومات إضافية عن المنشأة وبيئتها.

وتشتمل إجراءات الملاحظة والفحص المادي عادةً على تنفيذ الإجراءات والتطبيقات الموضحة في الشكل أدناه.

الشكل ٨/٦-١

الإجراء	أمثلة للتطبيق
الملاحظة	النظر في ملاحظة: • طريقة تشغيل المنشأة وكيفية تنظيمها؛ • مقرات ومرافق المنشأة؛ • الأسلوب التشغيلي للإدارة وموقفها السلوكي من الرقابة الداخلية؛ • عمل مختلف إجراءات الرقابة الداخلية؛ • الالتزام بالسياسات الرئيسية.
الفحص المادي	النظر في إجراء فحص مادي لوثائق مثل: • خطط العمل والاستراتيجيات والعروض؛ • الدراسات الخاصة بالصناعة والتقارير الإعلامية التي تتحدث عن المنشأة؛ • العقود والتعهدات الرئيسية؛ • اللوائح التنظيمية والمراسلات مع سلطات الترخيص والتنظيم المعنية؛ • المراسلات مع مكاتب المحاماة والمصارف وغيرهم من أصحاب المصلحة؛ • السياسات والسجلات المحاسبية؛ • الأدلة الخاصة بالرقابة الداخلية؛ • التقارير التي من إعداد الإدارة (مثل بيانات الأداء والقوائم المالية الأولية)؛ • التقارير الأخرى، مثل محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة، والتقارير الصادرة عن الاستشاريين وغيرهم.

٨/٧ تصميم وتطبيق أدوات الرقابة

تشتمل إجراءات تقييم المخاطر أيضاً على الإجراءات التي يتم تنفيذها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة وتطبيقها. وهذه الإجراءات متناولة بمزيد من التفصيل في الفصل الحادي عشر من الجزء الثاني.

٨/٨ المصادر الأخرى للمعلومات الخاصة بالمخاطر

قد يتم استخدام إجراءات أخرى ينفذها المراجع، لأغراض تقييم المخاطر. ويوضح الشكل التالي بعض الأمثلة النموذجية لهذه الإجراءات.

الشكل ٨/٨-١

المصدر	الوصف
قبول العملاء أو الاستمرار في العلاقة معهم	المعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الأولية.
الأعمال السابقة	الخبرات ذات الصلة التي تم اكتسابها من الارتباطات السابقة وأنواع الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة. وقد يشمل هذا: • المجالات التي كانت مصدراً للقلق في المراجعات السابقة؛ • مواطن الضعف في الرقابة الداخلية؛ • التغييرات في الهيكل التنظيمي وآليات العمل ونظم الرقابة الداخلية؛ • التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
المعلومات الخارجية	• الاستفسارات من المستشار القانوني الخارجي أو خبراء التقويم التابعين للمنشأة. • الاطلاع على التقارير التي من إعداد المصارف أو وكالات التصنيف. • المعلومات الخاصة بالصناعة والحالة الاقتصادية التي يتم الحصول عليها من البحث على الإنترنت، والمجلات التجارية والاقتصادية، والمنشورات التنظيمية والمالية.
مناقشات فريق المراجعة	نتائج مناقشات الفريق (بما في ذلك مع الشريك) بشأن قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة (بما فيها الإفصاحات) للتحريفات الجوهرية بما فيها الغش.

٨/ ٩ *إجراءات تقييم المخاطر الخاصة*

يحتوي الجدول التالي على قائمة بمعايير المراجعة التي تشتمل على إجراءات خاصة لتقييم المخاطر يلزم تنفيذها في كل ارتباط مراجعة، عند الاقتضاء.

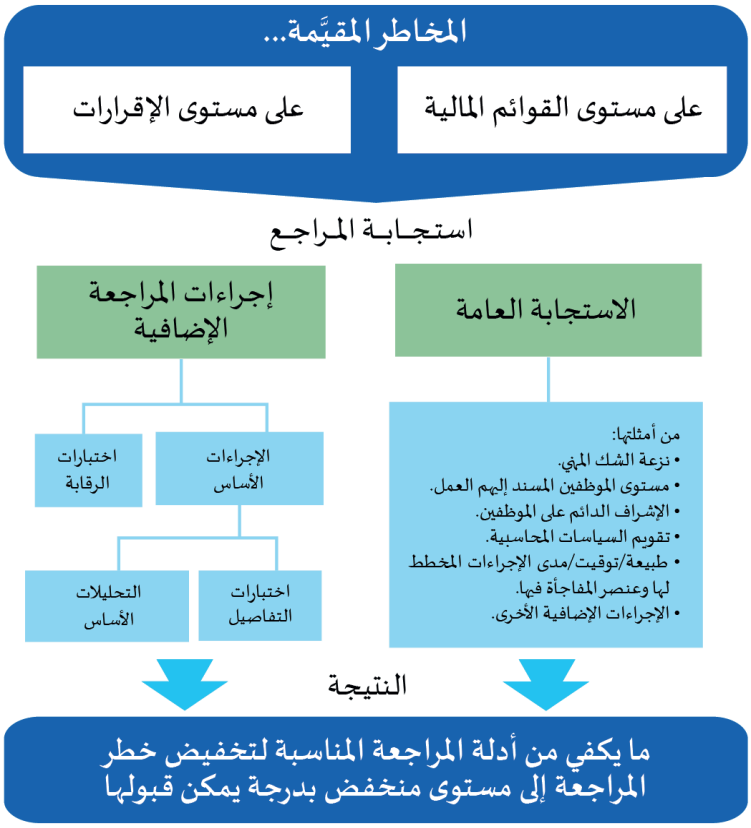
الشكل ٨/٩-١

المعيار	العنوان
٢٤٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية
٢٥٠ (المُحدَّث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية
٣١٥	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها
٣٢٠	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة
٦٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

٩. الاستجابة للمخاطر المقيَّمة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة المخاطر المقيّمة.	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠

الشكل ٩/٠-١



رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٣٣٠	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٣٠٠	يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي: (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠). (ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)
٧/٣٣٠	عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) أن ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك: (١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛ (٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، ما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات أ٩–أ١٨) (ب) أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة أ١٩)
٦/٥٠٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ١–أ٢٥)

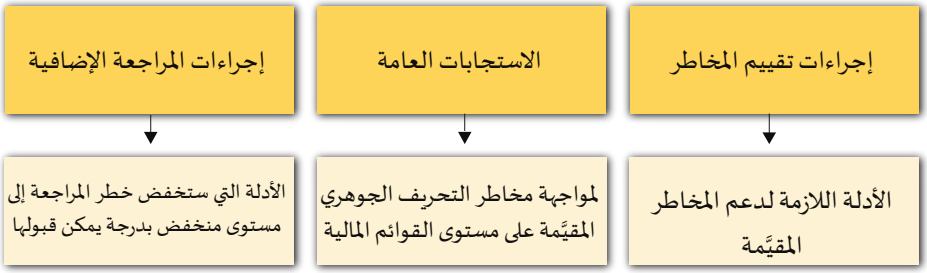
١/٩ نظرة عامة

تهدف إجراءات تقييم المخاطر (انظر الجزء الأول، الفصل الثامن، من هذا الدليل) إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية.

وتهدف إجراءات المراجعة الإضافية (انظر الجزء الأول، الفصل العاشر، من هذا الدليل) إلى الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات. والغرض منها هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

ويوضح الشكل أدناه الفئات الثلاثة الرئيسية لإجراءات المراجعة.

الشكل ٩/١-١



والمخاطر المقيَّمة على مستوى القوائم المالية هي مخاطر ذات طبيعة منتشرة، وتتطلب استجابات عامة أثناء المراجعة مثل تحديد خبرة من يُسند إليهم تنفيذ الأعمال، ومستوى الإشراف المطلوب، وأي تعديل لازم على طبيعة ومدى إجراءات المراجعة المخطط لها.

وتتعلق المخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات بأرصدة حسابات وفئات معاملات وإفصاحات معينة. ويتم الاستجابة لها بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية مثل اختبارات التفاصيل واختبارات أدوات الرقابة والإجراءات التحليلية الأساس.

ويتأثر تصميم إجراءات المراجعة الإضافية بما يلي:

- نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وما ينتج عنها من تقييمات للمخاطر على مستوى الإقرارات؛
- الاستجابات العامة التي يضعها المراجع فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية.

٩/٢ *الاستجابات العامة للمخاطر على مستوى القوائم المالية*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٣٠/٥	يجب على المراجع أن يُصمم ويطبق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. ونتيجةً لذلك، قد تسهم هذه المخاطر (مثل ضعف الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة) بشكل غير مباشر في ظهور التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، في حال عدم كفاءة محاسب المنشأة، قد تنشأ فرص عديدة للخطأ أو الغش في العديد من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات. وبالتالي، لا يمكن في الغالب مواجهة المخاطر التي على مستوى القوائم المالية عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة، ولكنها تتطلب تنفيذ استجابات عامة.

ويوضح المعياران ٢٤٠ و٣٣٠ بعض الاستجابات العامة الممكنة للمخاطر التي يتم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية. وفيما يلي بعض الأمثلة.

الشكل ٩/٢-١

الاستجابات العامة الممكنة للمخاطر المقيَّمة على مستوى القوائم المالية	
إدارة الارتباط	التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني. إسناد العمل إلى الموظفين الأكثر خبرة أو من يتمتعون بمهارات خاصة مثل المتخصصين في الأمور القضائية والتقويم وتقنية المعلومات. ممارسة المزيد من الإشراف الدائم على الموظفين أثناء قيامهم بتنفيذ الأعمال. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، النظر في إمكانية استخدام عملها لأجل: • الحصول على أدلة المراجعة؛ أو • تقديم مساعدة مباشرة للمراجع في الحصول على أدلة المراجعة.
إدخال عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة الإضافية	إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها. ولهذا أهمية خاصة عند مواجهة مخاطر الغش، لأن الأفراد الذين من داخل المنشأة قد يكونون على معرفة بإجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها عادةً، مما يجعلهم أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق عنصر المفاجأة عن طريق: • 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 (مثل جرد المخزون).
إعادة النظر في إجراءات المراجعة المخطط لها	إجراء تغييرات في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة. ومثال ذلك: • تنفيذ الإجراءات الأساس في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ • تنفيذ ملاحظة مادية أو فحص مادي لأصول معينة؛ • الاطلاع بصورة أكثر تفصيلاً على سجلات المخزون للتعرف على البنود غير المعتادة والمبالغ غير المتوقعة وغيرها من البنود لغرض متابعتها؛ • تنفيذ المزيد من الأعمال لتقويم مدى معقولية تقديرات الإدارة والاجتهادات والافتراضات التي تستند إليها؛ • زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً؛ • استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لأجل: — جمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في الحسابات المهمة أو ملفات المعاملات الإلكترونية، — تنفيذ اختبارات أكثر شمولاً لملفات الحسابات والمعاملات الإلكترونية، — اختيار عينة للمعاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، — فرز معاملات ذات خصائص محددة، — اختبار مجتمع العينة بالكامل بدلاً من الاقتصار على عينة؛ • طلب الحصول على معلومات إضافية في المصادقات الخارجية. فعلى سبيل المثال، في المصادقات المتعلقة بالمبالغ المستحقة التحصيل، قد يطلب المراجع المصادقة على التفاصيل الخاصة باتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق برد المنتجات وشروط التسليم؛ • تعديل طبيعة ومدى إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر موضوعية.

الاستجابات العامة الممكنة للمخاطر المقيَّمة على مستوى القوائم المالية	
التغييرات في منهج المراجعة	مراعاة الفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق ببيئة الرقابة. في حال فاعلية بيئة الرقابة، قد يضع المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدَّة داخل المنشأة. وقد يعني هذا: • إجراء المزيد من أعمال المراجعة في تواريخ أولية بدلاً من نهاية الفترة؛ • اتباع منهج يستخدم اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساس (منهج مشترك). في حال عدم فاعلية بيئة الرقابة، فقد يترتب على هذا: • القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تواريخ أولية؛ • الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس؛ • زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.
تفحص السياسات المحاسبية المستخدمة	تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح.

نقاط يلزم مراعاتها

التوقيت

يمكن وضع الاستجابات العامة في مرحلة التخطيط ثم يتم دمجها في الاستراتيجية العامة للمراجعة. وفي الارتباطات الجديدة، يمكن وضع الاستجابات العامة بشكل أولي أثناء التخطيط، ثم يتم تأكيدها أو تغييرها لاحقاً بناءً على نتائج تقييم المخاطر.

التوثيق

لا يُفترض أن يكون تحديد الاستجابات العامة والاستراتيجية العامة للمراجعة في المنشآت الصغيرة ممارسةً معقدة أو مستهلكة للوقت. وفي بعض الحالات، يمكن إنجاز كلا الخطوتين عن طريق إعداد مذكرة مختصرة عند الانتهاء من المراجعة السابقة (بافتراض أنها تغطي جميع الأمور المطلوبة)، وهذه المذكرة يمكن تحديثها لاحقاً بناءً على المناقشات التي تتم مع الإدارة.

تجاوزات الإدارة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٦/٢٤٠	عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ من معيار المراجعة ٢٤٠ 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 أ٢٨-أ٣٠)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٢/٢٤٠	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 المسجّلة 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) اختيار 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 أ٤١-أ٤٤) (ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع: (١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المُضمَّنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفردها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛ (٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات أ٤٥-أ٤٧) (ج) فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة أ٤٨)
٣٣/٢٤٠	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 ٣٢).

يُفترض أن يكون التجاوز والغش من جانب الإدارة في إثبات الإيرادات خطرين مهمين (انظر الجزء الثاني، الفصل العاشر، من هذا الدليل) ويتم التعامل معهما من هذا المنطلق. ولذلك، توجد إجراءات مراجعة معينة يتم تنفيذها في كل مراجعة. وهذه الإجراءات موضحة في الاقتباسات المذكورة أعلاه. ويحتوي الشكل التالي على بعض الملاحظات الإضافية.

الشكل ٩/٢-٢

	إجراءات لمواجهة تجاوزات الإدارة
قيود اليومية	معرفة قيود اليومية والتعديلات الأخرى، واختيارها واختبارها، بناءً على: • فهم آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة وتصميم/تطبيق المنشأة للرقابة الداخلية؛ • النظر في: – خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى التي تنطوي على غش، – وجود عوامل خطر الغش التي تتعلق بفئات خاصة من قيود اليومية وسائر التعديلات، – الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية إعداد التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة.
التقديرات	تفحص التقديرات التي تتعلق بمعاملات وأرصدة خاصة للتعرف على التحيزات المحتملة من جانب الإدارة. وقد تشتمل الإجراءات الإضافية على ما يلي: • إعادة النظر في التقديرات الموضوعة ككل؛ • إجراء تفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة التي تم إعدادها في الفترة السابقة؛ • تحديد ما إذا كان الأثر التراكمي يرقى لأن يكون تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية.
المعاملات المهمة	التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات المهمة غير المعتادة أو التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي. ويشمل هذا إجراء تقييم لما يلي: • تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة؛ • التعقيد بشكل أكثر من اللازم في الترتيبات المحيطة بتلك المعاملات؛ • مناقشة الإدارة لطبيعة تلك المعاملات، والمحاسبة عنها، مع المكلفين بالحوكمة؛ • 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 قيد المراجعة؛ • قيام المكلفين بالحوكمة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة غير موحدة مع المنشأة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص؛ • كفاية التوثيق.
إثبات الإيرادات	تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. والنظر في استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب للتعرف على العلاقات أو المعاملات التي تنطوي على إيرادات غير معتادة أو غير متوقعة. وطلب المصادقة من العملاء على شروط العقود ذات الصلة (ضوابط القبول وشروط التسليم والدفع) وعلى عدم وجود اتفاقات جانبية (الحق في رد المنتج ومبالغ إعادة البيع المضمونة وخلافه).
إفصاحات القوائم المالية	تنفيذ إجراءات لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يتم النظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسَبة ما يلي: • تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الأساس؛ • عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. ويشمل هذا النظر فيما يلي: – استخدام المصطلحات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق؛ – مستوى التفصيل المطلوب؛ – تجميع المبالغ وتفصيلها؛ – أسس المبالغ المنصوص عليها.

٣/٩ الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٣٣٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٤-أ٨)

يوفر تقييم المراجع للمخاطر التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات نقطة انطلاق لما يلي:

- النظر في منهج المراجعة المناسب؛
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. راجع الفصل العاشر، في الجزء الأول، للاطلاع على شرح مُفصّل لإجراءات المراجعة الإضافية.

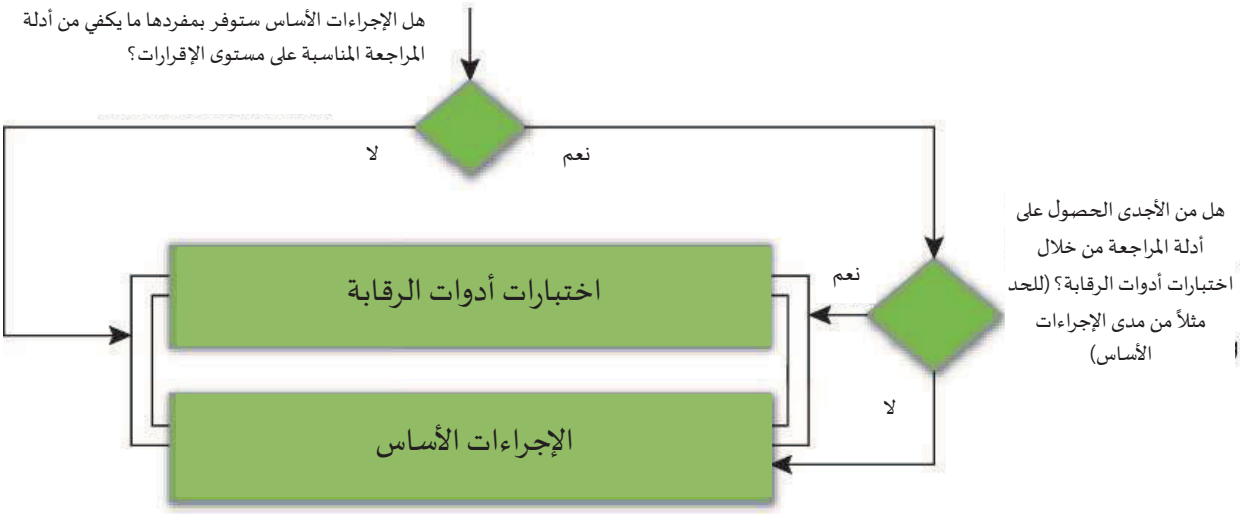
منهج المراجعة المناسب

يستند منهج المراجعة لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية إلى تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات.

ونظراً للاختلاف في المخاطر التي يتم تقييمها بين فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، فسيكون هناك اختلاف أيضاً في منهج المراجعة الأكثر فاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب اختبار أدوات الرقابة المطبقة على إقرار اكتمال المعلومات الخاصة بالمبيعات، واستخدام الإجراءات الأساس للإقرارات الأخرى. وفيما يخص المبالغ المستحقة الدفع، قد يتم تطبيق منهج قائم على الإجراءات الأساس لجميع الإقرارات. ويتمثل العامل الرئيسي هنا في تطوير إجراءات مراجعة تستجيب على نحوٍ مناسب للمخاطر التي تم التعرف عليها.

ويوضح الشكل أدناه بعض الأمور التي يتم مراعاتها عند وضع منهج المراجعة المناسب لأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات.

الشكل ٩/٣-١



ملحوظة: في المنشآت الأصغر، قد لا توجد أنشطة رقابة يمكن الاعتماد عليها أو قد تكون تلك الأنشطة محدودة للغاية. وفي هذه الحالات، قد يكون البديل الوحيد المتاح هو اتباع منهج قائم بالدرجة الأولى على الإجراءات الأساس.

تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تستند وتستجيب إجراءات المراجعة الإضافية، من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، إلى مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات. ويوفر هذا رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وتقييمه للمخاطر.

وتتمثل الخطوة الأولى في استعراض المعلومات التي تم الحصول عليها حتى تاريخه والتي ستشكل الأساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية. ويشمل هذا:

- طبيعة وأسباب المخاطر المقيَّمة (مثل خطر الأعمال وخطر الغش) على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات؛
- أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية للقوائم المالية؛
- الحاجة (إن وجدت) إلى تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. ويحدث هذا عندما لا تستطيع الإجراءات الأساس أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات؛
- فهم المراجع لبيئة الرقابة وأنشطة الرقابة. وبصفة خاصة، ما إذا كانت توجد أية أدوات للرقابة الداخلية ذات صلة ستوفر في حال اختبارها استجابة فعّالة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يخص إقراراً معيناً؛
- طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الخاصة التي قد تتطلبها معايير مراجعة معينة، أو قواعد ولوائح محلية.

وبناءً على المعلومات أعلاه، يستطيع المراجع تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها. ويحتوي الشكل أدناه على بعض الاعتبارات الخاصة بالتصميم.

الشكل ٩/٣-٢

الاعتبار	الأثر على تصميم إجراءات المراجعة
طبيعة الإقرار الذي يتم التعامل معه	ما هو إجراء المراجعة الأنسب للتعامل مع الإقرار قيد النظر؟ يُراعى في ذلك: • **الفاعلية** قد تكون أفضل طريقة للحصول على الأدلة المتعلقة باكتمال المعلومات الخاصة بالمبيعات هي اختبار أدوات الرقابة، فيما قد يتم الحصول على الأدلة اللازمة لدعم تقويم المخزون من خلال الإجراءات الأساس؛ • **إمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها** توفير أدلة أفضل من حيث إمكانية الاعتماد عليها بشأن الإقرار. فقد توفر المصادقات على المبالغ المستحقة التحصيل لتحديد وجودها أدلة أفضل من مجرد التحقق من الفواتير أو تنفيذ بعض الإجراءات التحليلية.
أسباب المخاطر المقيَّمة	**ما الأسباب الرئيسية للتقييمات الممنوحة للمخاطر؟** يشمل هذا النظر في خصائص الجانب ذي الصلة في القوائم المالية، والمخاطر الملازمة التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، وأدوات الرقابة ذات الصلة. وإذا بدى الخطر المقيّم منخفضاً نتيجةً لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة، فقد يُنظر في إجراء اختبارات لأدوات الرقابة للتأكد من الخطر المقيّم، وربما للحد من مدى الإجراءات الأساس التي كان سيلزم تنفيذها لولا ذلك.
مستوى تقييم الخطر	**هل يلزم الحصول على أدلة مراجعة أفضل من حيث إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة بشأن بعض المخاطر التي تم تقييمها؟** قد يلزم توسيع نطاق الإجراءات الحالية، أو قد يلزم إقرانها ببعض الأنواع المختلفة من إجراءات المراجعة، لتوفير درجة التأكيد اللازمة. فعلى سبيل المثال، للتأكد من وجود بند عالي القيمة ضمن المخزون، قد يتم إجراء فحص مادي إضافة إلى التحقق من الوثائق الداعمة.
مصادر المعلومات المستخدمة	**هل إجراءات المراجعة المخطط لها تعتمد على معلومات غير مالية من إنتاج نظام المعلومات الخاص بالمنشأة؟ قد تكون هذه معلومات يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.** إذا صح ذلك، ينبغي الحصول على أدلة عن دقة المعلومات واكتمالها. وعلى سبيل المثال، في المباني عالية الارتفاعات، قد يُستخدم عدد الوحدات الإيجارية مضروباً في الأجرة الشهرية لمقارنته بإجمالي الإيرادات. وإذا حدث ذلك، سيكون من المهم ضمان أن عدد الوحدات الإيجارية مطابق للواقع وأن الأجرة الشهرية تتفق مع عقود الإيجار الموقعة.
إمكانية إجراء الاختبارات مزدوجة الغرض	**هل من الكفاءة تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة بالتزامن مع اختبار للتفاصيل على نفس المعاملة؟** على سبيل المثال، أثناء التحقق من إحدى الفواتير للحصول على أدلة بشأن اعتمادها (اختبارات لأدوات الرقابة)، قد يتم التحقق أيضاً في ذات الوقت لدعم الجوانب الأخرى الخاصة بالمعاملة (اختبارات للتفاصيل).

استخدام الإقرارات عند اختيار مجتمع العينة الذي سيتم اختباره

عند تصميم الإجراءات، ينظر المراجع بعناية في طبيعة الإقرار الذي يسعى للحصول على أدلة له. وسيحدد هذا نوع الدليل الذي سيتم التحقق منه، وطبيعة الإجراء، والمجتمع

الذي سيتم اختيار العينة منه.

وعلى سبيل المثال، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بإقرارات **الوجود** عن طريق اختيار بنود مدرجة بالفعل ضمن المبالغ المثبتة في القوائم المالية. وسيوفر اختيار أرصدة مستحقة التحصيل لطلب المصادقة عليها أدلة بشأن وجود تلك الأرصدة. ولكن اختيار البنود المدرجة بالفعل ضمن المبالغ المثبتة في القوائم المالية لن يوفر أي أدلة بشأن الإقرارات المتعلقة بالاكتمال.

وفيما يخص **الاكتمال**، يتم اختيار البنود من بين الأدلة التي تشير إلى ضرورة إدراج بنود معينة ضمن المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية. ولتحديد ما إذا كانت المبيعات كاملة (أي لا توجد مبيعات غير مسجلة)، يوفر اختيار أوامر شحن ومقابلتها بفواتير البيع (شريطة اكتمال أوامر الشحن) أدلة بشأن المبيعات التي تم إغفال ذكرها.

توقيت الإجراءات

يشير التوقيت إلى وقت تنفيذ إجراءات المراجعة، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

قبل نهاية الفترة أو في نهايتها؟

في معظم الحالات (وبخاصة مع المنشآت الصغيرة)، يتم تنفيذ إجراءات المراجعة في نهاية الفترة وبعدها. وكلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهري، زادت احتمالية تنفيذ الإجراءات الأساس في وقت أقرب إلى نهاية الفترة أو بعدها.

وفي بعض الحالات، قد توجد بعض المزايا لتنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة. ومثال ذلك:

- المساعدة في معرفة الأمور المهمة في مرحلة مبكرة. وهذا يوفر الوقت لمواجهة الإشكاليات وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية؛
- الموازنة بين أعباء عمل مكتب المراجعة عن طريق ترحيل بعض الإجراءات من الموسم المزدحم إلى الفترات التي يتوفر فيها المزيد من الوقت؛
- الموازنة بين أعباء عمل العميل عن طريق الحد من الوقت اللازم بعد نهاية الفترة للرد على استفسارات المراجعة وتوفير الأدلة والجداول التي يتم طلبها؛
- تنفيذ الإجراءات دون سابق إعلان أو في أوقات غير متوقعة.

ويوضح الشكل التالي العوامل التي يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كانت توجد إجراءات يلزم تنفيذها في تاريخ أولي.

الشكل ٩/٣-٣

	عوامل يلزم مراعاتها
تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة	ما مدى جودة بيئة الرقابة عموماً؟ من غير المرجح أن يكون جرد المخزون في تاريخ أولي ثم تحديثه تبعاً للتحركات (الداخلة والخارجة) كافياً في حال ضعف بيئة الرقابة. ما مدى جودة أدوات الرقابة الخاصة المطبقة على رصيد الحساب أو فئة المعاملات قيد النظر؟
	هل الأدلة اللازمة لتنفيذ الاختبار متوفرة؟ قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة.
	هل تنفيذ الإجراء قبل نهاية الفترة يواجه طبيعة وجوهر الخطر المقصود؟
	هل الإجراء الأولي يتعامل مع الفترة أو التاريخ الذي يتعلق به دليل المراجعة؟
	ما حجم الأدلة الإضافية التي ستتطلبها الفترة المتبقية بين تاريخ تنفيذ الإجراء ونهاية الفترة؟

يوفر الفصل ٥/١٠ من الجزء الأول معلومات إضافية عن توقيت اختبارات أدوات الرقابة.

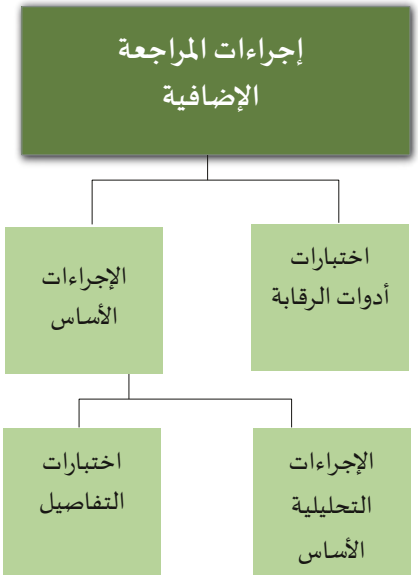
بعد نهاية الفترة

ثمّة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها. ويشمل هذا الإجراءات الخاصة بالفصل الزمني (حيث يقل الاعتماد على الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة) وتعديلات نهاية الفترة والأحداث اللاحقة.

١٠. إجراءات المراجعة الإضافية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
خصائص إجراءات المراجعة الإضافية واستخدامها.	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠

الشكل ١٠/-١٠



رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٣٣٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة 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.

١/١٠ نظرة عامة

يوضح هذا الفصل خصائص واستخدامات إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تصميمها استجابة للمخاطر المقيَّمة على مستوى الإقرارات.

الإجراءات الأساس

يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات الأساس بغية:

- جمع الأدلة بشأن الإقرارات الأساسية (الاكتمال، الوجود، الدقة والتقويم، العرض) التي تنطوي عليها أرصدة الحسابات وفئات المعاملات الأساسية.
- اكتشاف التحريفات الجوهرية.

وتشمل الإجراءات الأساس المعتادة اختيار رصيد حساب أو عينة ممثلة للمعاملات بغية:

- إعادة احتساب المبالغ المسجلة للتحقق من دقتها؛
- المصادقة على وجود الأرصدة (المبالغ المستحقة التحصيل والحسابات المصرفية والاستثمارات وخلافه)؛
- ضمان تسجيل المعاملات في الفترة الصحيحة (اختبارات الفصل الزمني)؛
- مقارنة المبالغ فيما بين الفترات وبعضها أو بالتوقعات (الإجراءات التحليلية)؛
- الفحص المادي للوثائق الداعمة (مثل الفواتير أو عقود البيع)؛
- ملاحظة الوجود المادي للأصول المسجلة (جرد المخزون)؛
- النظر في كفاية المخصصات المرصودة لفقدان القيمة (الحسابات المشكوك في تحصيلها والمخزون المتقادم).

اختبارات أدوات الرقابة

يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة لجمع أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لإجراءات الرقابة الداخلية التي:

- تتعامل مع إقرارات خاصة عندما يكون من المخطط له الاعتماد على أدوات الرقابة؛
- تمنع حدوث أو تكتشف/تصحح الأخطاء الجوهرية أو الغش.

وتشمل اختبارات أدوات الرقابة المعتادة اختيار عينة ممثلة للمعاملات أو الوثائق الداعمة بغية:

- ملاحظة عمل إجراءات الرقابة الداخلية التي يتم تنفيذها؛
- الفحص المادي للأدلة الخاصة بتنفيذ إجراء الرقابة؛
- الاستفسار عن كيفية وتوقيت تنفيذ الإجراء؛
- إعادة تنفيذ إجراء الرقابة (على سبيل المثال عندما يكون نظام المعلومات محوسباً).

ويمكن أيضاً جمع الأدلة المتعلقة بعمل أدوات الرقابة باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

٢/١٠ الإجراءات الأساس

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٨/٣٣٠	بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٧)
١٩/٣٣٠	يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥١)
٢٠/٣٣٠	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، سواءً 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 أ٥٢)
٢١/٣٣٠	إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة أ٥٣)
٢٢/٣٣٠	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 أ٥٤–أ٥٧)
٢٣/٣٣٠	في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه أن يُقوِّم 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 أ٥٨)

يقوم المراجع بتصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويوجد نوعان من الإجراءات الأساس، كما هو موضح أدناه.

الشكل ٢/١٠-١

الإجراء	الوصف
اختبارات التفاصيل	إجراءات مصممة لجمع الأدلة التي تؤيد المبالغ المثبتة في القوائم المالية. ويتم استخدام هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن الإقرارات مثل الإقرارات المتعلقة بالوجود والدقة والتقويم.
الإجراءات التحليلية الأساس	إجراءات مصممة لتأييد المبالغ المثبتة في القوائم المالية عن طريق استخدام العلاقات التي يمكن التنبؤ بها بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وهذه الإجراءات قابلة للتطبيق في الغالب على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت.

اختبارات التفاصيل

عند تصميم الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المقيَّمة، ينظر المراجع في عدة أمور، كما هو موضح أدناه.

الشكل ١٠/٢-٢

الأمر	الوصف
كل فئة معاملات ذات أهمية نسبية، وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية	يلزم مراعاة هذا الجانب بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة
إجراءات المراجعة المطلوبة	يشمل هذا أي إجراءات خاصة ضرورية للالتزام بمعايير المراجعة وبأي متطلبات محلية. وتحتوي الفصول من ١١ إلى ١٥ من الجزء الأول على ملخص ببعض تلك الإجراءات. وتشمل الإجراءات المطلوبة: • التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛ • مواجهة تجاوزات الإدارة (انظر الجزء الأول، الفصل ٢/٩)؛ • مطابقة المعلومات في القوائم المالية بالسجلات المحاسبية الأساسية. ويشمل هذا مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في الإفصاحات بالمعلومات التي تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
الحاجة إلى إجراءات المصادقة الخارجية	النظر في الحاجة للحصول على مصادقات خارجية للتعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها (الأرصدة المصرفية والاستثمارات والمبالغ المستحقة التحصيل وخلافه) أو أمور أخرى مثل: • شروط الاتفاقيات والعقود؛ • المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى؛ • الأدلة المتعلقة بعدم وجود ظروف معينة (مثل عدم وجود "اتفاق جانبي" في عقود البيع). انظر أيضاً النقاش المتعلق بالمصادقات الخارجية الوارد أدناه.
المخاطر المهمة	تصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس (اختبارات التفاصيل) التي تستجيب بصفة خاصة للمخاطر التي تم التعرف عليها وتوفر مستوى التأكيد المرتفع المطلوب في ارتباط المراجعة.
الأمور الرئيسة للمراجعة (عند الاقتضاء)	في حال انطباق معيار المراجعة (٧٠١) وتحديد أمور رئيسة للمراجعة، يلزم تقديم وصف واضح لكل أمر من هذه الأمور جنباً إلى جنب مع استجابة المراجع لها. ويلزم أيضاً تحديد وتناول المعلومات الخاصة بالأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
التوقيت	في حال تنفيذ الإجراءات قبل نهاية الفترة، يلزم التعامل مع الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ إجراءات أساس، مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة أو بإجراءات أساس إضافية توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. وفي حال التعرف في تاريخ أولي على تحريفات غير متوقعة، يلزم النظر في تعديل باقي الإجراءات المخطط لها.

عند تحديد الإجراءات الأساس الأكثر استجابةً للمخاطر المقيَّمة، قد ينفذ المراجع:

- اختبارات للتفاصيل فحسب؛ أو
- إجراءات تحليلية أساس فحسب في حال عدم وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة؛ أو
- مزيج من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس، يتعين على المراجع تحديد مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها توقعاته بشأن المبالغ المسجلة أو النسب (مثل البيانات غير المالية).

تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي

عند تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، ينبغي على المراجع تنفيذ إجراءات أساس إضافية، أو إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة، لتغطية الفترة المتبقية.

ويوفر هذا أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة، ويحد من خطر عدم اكتشاف التحريفات الموجودة في نهاية الفترة. ولكن إذا كانت الإجراءات الأساس بمفردها لن تكون كافية، فينبغي أيضاً تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة.

إجراءات التعامل مع الفترة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة

عند تصميم الإجراءات الأساس، أو الإجراءات الأساس المقترنة باختبارات لأدوات الرقابة، للتعامل مع الفترة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة، يُراعى ما يلي:

- مقارنة المعلومات في نهاية الفترة بالمعلومات المقابلة لها في التاريخ الأولي؛
- تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة. وينبغي التحري عن هذه المبالغ عن طريق تنفيذ إجراءات تحليلية أساس إضافية أو اختبارات للتفاصيل فيما يخص الفترة المتخللة؛
- عند التخطيط لتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، يُنظر فيما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المعنية يمكن التنبؤ بدرجة معقولة بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها؛
- يُنظر في إجراءات المنشأة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في التواريخ الأولية ولتعيين فواصل زمنية سليمة لأغراض المحاسبة.

استخدام الإجراءات الأساس التي تم تنفيذها في الفترات السابقة

قد يكون استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأساس التي تم تنفيذها في الفترات السابقة مفيداً في التخطيط للمراجعة، ولكنه لا يوفر عادةً سوى أدلة مراجعة محدودة، أو لا يوفر أية أدلة على الإطلاق، للفترة الحالية (ما لم تكن هناك صلة مستمرة حتى السنة الحالية مثل سعر التكلفة للأصول غير المتداولة أو تفاصيل العقود).

المراجعة الداخلية

عندما يخطط المراجع لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه من المفيد مناقشة الأمور التالية:

١. توقيت العمل المطلوب؛
٢. طبيعة العمل المنفذ ومدى تغطية المراجعة؛
٣. الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، والأهمية النسبية للتنفيذ؛
٤. الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات؛
٥. توثيق العمل المنفذ؛
٦. إجراءات الفحص وإعداد التقرير.

٣/١٠ المصادقات الخارجية

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٥/٥.٥	هدف المراجع عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٥.٥	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 أ١) (ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة أ٢) (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٦) (د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة، عند الانطباق، إلى الطرف القائم بالمصادقة. (راجع: الفقرة أ٧)

٨/٥.٥	في حالة رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، فيجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعي للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة أ٨) (ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩) (ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)
٩/٥.٥	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 أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
١٠/٥.٥	إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)
١١/٥.٥	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 الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ١٧)
١٢/٥.٥	في حالة عدم الرد، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرات أ١٨–أ١٩)
١٣/٥.٥	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 المُصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ٢٠)
١٤/٥.٥	يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تُعد مؤشراً على وجود تحريفات. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)
١٥/٥.٥	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 الجوهري المُقيَّم على مستوى الإقرارات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٣) (أ) أن يكون المراجع قد قيَّم خطر التحريف الجوهري عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالإقرار؛ (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.
١٦/٥.٥	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 أ٢٤، أ٢٥)

تُستخدم المصادقات الخارجية في الغالب لتوفير أدلة مراجعة بشأن اكتمال الالتزامات ووجود الأصول. وقد توفر المصادقات الخارجية أيضاً أدلة عمّا إذا كانت المبالغ قد تم تسجيلها بدقة في السجلات المحاسبية (الدقة) وفي الفترة المناسبة (الفصل الزمني). وليس للمصادقات شأن كبير في مواجهة إشكالات التقويم مثل إمكانية استرداد المبالغ المستحقة التحصيل أو تقادم المخزون المحتفظ به.

ومن الحالات النموذجية التي توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ملائمة ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية؛
- أرصدة المبالغ المستحقة 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 للحفظ 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 المبالغ المستحقة السداد وشروطها.

ويوضح الجدول التالي أموراً قد يقوم المراجع بمراعاتها.

الشكل ١٠/٣-١

الأمر	الوصف
الاختبارات مزدوجة الغرض	هل توجد فرصة للحصول على أدلة مراجعة بشأن أمور أخرى مهمة في نفس الوقت (مثل شروط العقد وما إلى ذلك)؟
التأكد من معرفة الطرف بالموضوع محل المصادقة	ستزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا كان الشخص الذي قدمها مطلعاً على الموضوع محل المصادقة.
قدرة الطرف القائم بالمصادقة على الرد أورغبته في ذلك	النظر في إمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها إذا كان من المحتمل أن الطرف القائم بالمصادقة: • لن يقبل بتحمل المسؤولية؛ أو • سيرى الرد باهظ التكلفة أو مستهلكاً للوقت؛ أو • ستكون لديه مخاوف بشأن المساءلة القانونية؛ أو • سيحاسب عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو • لن يتعامل مع طلبات المصادقة بأهمية.
موضوعية الطرف القائم بالمصادقة	النظر في إمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها إذا كان الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ذا علاقة. وفي هذه الحالة، يُراعى ما يلي: • المصادقة على المزيد من التفاصيل المتعلقة بالموضوع محل المصادقة، مثل شروط اتفاقيات البيع بما في ذلك التواريخ وأي حقوق تتعلق برد المنتجات وشروط التسليم؛ • استكمال المصادقة بالاستفسار من الموظفين غير الماليين عن الموضوع محل المصادقة، كالاستفسار مثلاً عن التغييرات التي تمت في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

بالرغم من احتمال وجود استثناءات (انظر معيار المراجعة (٥٠٠)، فقرة أ٣١)، تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بوجه عام عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة. ولهذا، قد تساعد الردود الكتابية على طلبات المصادقة التي يتم استلامها بشكل مباشر من أطراف ثالثة غير ذات علاقة في تخفيض خطر التحريف الجوهري في الإقرارات ذات الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

ويمكن تلخيص المتطلبات الخاصة بالمصادقة كما هو موضح أدناه.

الشكل ١٠/٣-٢

الأمر	الوصف
السيطرة على آلية المصادقة	يشمل هذا: • النظر في المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ • اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ • تقويم أسباب أي رفض من جانب الإدارة للسماح بإرسال المصادقات. ويشمل هذا النظر في الآثار المترتبة على ذلك الرفض في المخاطر المقيمة واحتمالية الغش وإجراءات المراجعة الإضافية التي أصبحت ضرورية الآن؛ • تصميم طلبات المصادقة؛ • تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ • إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة عند الاقتضاء، إلى الطرف القائم بالمصادقة.
هل يمكن الاعتماد على الردود؟	في حال وجود عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد: • الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة الشكوك أو تأكيدها؛ • النظر في أثر الغش وسائر الآثار على المخاطر المقيمة؛ • التحري عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تشير إلى وجود تحريفات.
عند عدم الحصول على أي رد	تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة (إن أمكن) للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.
تقويم النتائج الكلية	هل نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر ما هو مطلوب من أدلة المراجعة الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها؟

١٠/٤ *الإجراءات التحليلية الأساس*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥٢٠/٥	عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس، سواءً بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥) (أ) تحديد مدى مناسبة إجراءات تحليلية أساس معينة لإقرارات محددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه الإقرارات؛ (راجع: الفقرات أ٦ - أ١١) (ب) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابلية مقارنتها وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤) (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 أ١٥) (د) تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقاً لمتطلبات الفقرة ٧. (راجع: الفقرة أ١٦)

تنطوي الإجراءات التحليلية الأساس على مقارنة المبالغ أو العلاقات الموجودة في القوائم المالية بتوقعات يتم تحديدها بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المنشأة، وأدلة المراجعة الأخرى.

وفي حال انخفاض المخاطر الملازمة فيما يخص إحدى فئات المعاملات، فإن الإجراءات التحليلية الأساس قد توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ولكن إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب أدوات الرقابة ذات الصلة، فإن المراجع ينفذ أيضاً اختبارات لتلك الأدوات. وعند مواجهة المخاطر المهمة، سيكون من اللازم إقران أي استخدام للإجراءات التحليلية باختبارات أساس أخرى أو اختبارات أخرى لأدوات الرقابة.

ولاستخدام إجراء تحليلي كإجراء أساس، ينبغي على المراجع تصميم الإجراء لتخفيض خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري في الإقرار ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويعني هذا أن التوقع الخاص بما ينبغي أن يكون عليه المبلغ المسجل يجب أن يكون دقيقاً بما يكفي للإشارة إلى احتمال وجود تحريف جوهري، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.

نقاط يلزم مراعاتها

لأغراض التخطيط للمراجعة، يمكن تجميع الإجراءات التحليلية الأساس في ثلاثة مستويات منفصلة بناءً على مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه. وهذه المستويات موضحة أدناه.

الشكل ١٠/٤-١

الأثر على تخفيض خطر المراجعة	الوصف
فعّال بدرجة كبيرة *(انخفاض مستوى خطر تحريف المبلغ المسجل)*	المراد من الإجراء هو أن يكون المصدر الرئيسي للأدلة المتعلقة بأحد إقرارات القوائم المالية. وهو يثبت "بفاعلية" المبلغ المسجل. ولكن إذا كان الخطر الذي ينطوي عليه الإقرار مهماً، فيتم استكمال الإجراء بإجراءات أخرى مناسبة.
فعّال بدرجة متوسطة	المراد من الإجراء هو أن يدعم فقط الأدلة التي يتم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى. ويتم الوصول إلى مستوى تأكيد متوسط.
محدود	تُعد الإجراءات الأساسية، مثل مقارنة مبلغ في الفترة الحالية بفترة سابقة، مفيدة ولكنها توفر مستوى تأكيد محدود فحسب.

الأساليب

توجد عدة أساليب محتملة يمكن استخدامها لتنفيذ الإجراءات التحليلية. والهدف هو اختيار الأسلوب الأنسب لتوفير مستويات التأكيد والدقة المنشودة. وتشمل تلك الأساليب:

- تحليل النسب؛
- تحليل الاتجاهات السائدة؛
- تحليل نقطة التعادل؛
- تحليل الأنماط؛
- تحليل الانحدار.

ولكل أسلوب نقاط قوته ونقاط ضعفه التي يتعين على المراجع مراعاتها عند تصميم الإجراءات التحليلية. فقد توفر الأساليب المعقدة مثل تحليل الانحدار استنتاجات موثوقة إحصائياً بشأن أحد المبالغ المسجلة. ومع ذلك، فقد يوفر أسلوب بسيط مثل ضرب عدد الشقق في أسعار الإيجارات المعتمدة (حسب عقود الإيجار) وتعديل النتيجة تبعاً لعدد الوحدات الفعلية الشاغرة تقديراً دقيقاً ويمكن الاعتماد عليه لإيرادات الإيجار.

الشكل ١٠/٤-٢

عوامل يلزم مراعاتها	
تصميم الإجراءات التحليلية الأساس	مدى مناسبة الإجراء في ضوء طبيعة الإقرارات.
	مدى إمكانية الاعتماد على البيانات (الداخلية أو الخارجية) التي تُستنتج منها التوقعات المتعلقة بالمبالغ المسجلة أو النسب. ويتطلب هذا إجراء اختبارات لدقة ووجود واكتمال المعلومات الأساسية مثل اختبارات أدوات الرقابة أو تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة أخرى، قد يكون من بينها استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
	ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما يكفي لتحديد التحريفات الجوهرية بمستوى التأكيد المرجو.
	مبلغ أي فروقات يمكن قبولها بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة.

	تساؤلات يلزم التعامل معها
تحديد علاقات ذات معنى بين المعلومات	هل العلاقات ناشئة عن بيئة مستقرة؟ • قد لا يمكن وضع توقعات دقيقة ويمكن الاعتماد عليها في البيئة الدائمة التغير أو غير المستقرة.
	هل العلاقات مدروسة على مستوى تفصيلي؟ • قد توفر المبالغ المفصلة توقعات دقيقة ويمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر مما إذا كانت مجملة.
	هل توجد عوامل يعادل بعضها أثر البعض الآخر أو هل يوجد تعقيد بين مكونات شديدة الإيجاز مما قد يحجب تحريفاً جوهرياً؟
	هل تنطوي العلاقات على بنود تخضع لتقدير الإدارة؟ • في هذه الحالة، قد توفر البنود توقعات أقل دقة أو توقعات تقل إمكانية الاعتماد عليها.

يلزم أن تكون درجة إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لوضع التوقعات متسقة مع مستويات التأكيد والدقة المراد استمدادها من الإجراء التحليلي. وقد يكون من الضروري أيضاً تنفيذ إجراءات تحليلية أخرى لتحديد ما إذا كانت البيانات الأساسية يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية. وقد يُنظر أيضاً في تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة للتعامل مع إقرارات أخرى مثل اكتمال البيانات ووجودها ودقتها.

ويمكن في الغالب اختبار الرقابة الداخلية المطبقة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى.

الشكل ١٠/٤-٣

	تساؤلات يلزم التعامل معها
هل البيانات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق هدف المراجعة؟	هل البيانات قد تم الحصول عليها من مصادر من داخل المنشأة، أو من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؟ • تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة (مع بعض الاستثناءات) عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
	هل البيانات التي من مصادر من داخل المنشأة قام بإعدادها أشخاص غير مسؤولين بشكل مباشر عن دقتها؟ • في هذه الحالة، يُنظر في تنفيذ إجراءات إضافية للتحقق من الدقة.
	هل تم إعداد البيانات بموجب نظام يمكن الاعتماد عليه تُطبق عليه رقابة داخلية كافية؟
	هل تتوفر بيانات عامة على مستوى الصناعة لمقارنتها مع بيانات المنشأة؟
	هل خضعت البيانات لاختبارات مراجعة في الفترة الحالية أو الفترات السابقة؟
	هل توقعات المراجع بشأن المبالغ المسجلة قد تم وضعها بناءً على مجموعة متنوعة من المصادر؟

لتجنب الاعتماد غير المبرر على مصدر البيانات المستخدم، يطبق المراجع اختبارات أساس على البيانات الأساسية لتحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية، أو يختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على اكتمال البيانات ووجودها ودقتها.

وفي بعض الحالات، تُستخدم بيانات غير مالية (على سبيل المثال، كميات وأنواع الأصناف المنتجة) عند تنفيذ الإجراءات التحليلية. وبالتالي، يحتاج المراجع إلى أساس مناسب لتحديد ما إذا كانت البيانات غير المالية يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الفروقات عن التوقعات

عند وجود فروقات بين المبالغ المسجلة وتوقعات المراجع، ينظر المراجع في مستوى التأكيد الذي تهدف الإجراءات إلى توفيره والأهمية النسبية للتنفيذ التي حددها المراجع. وبأي حال من الأحوال، يلزم أن يكون مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ.

وقد تشمل الإجراءات المستخدمة للتحري ما يلي:

- إعادة النظر في الطرق والعوامل المستخدمة في وضع التوقعات؛

- الاستفسار من الإدارة عن أسباب الفروقات وتقييم ردود الإدارة، مع مراعاة الفهم الذي توصل إليه المراجع لأعمال المنشأة أثناء المراجعة؛
- تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى لتأييد التوضيحات المقدمة من الإدارة.

نتيجة لهذا التحري، قد يخلص المراجع إلى ما يلي:

- أن الفروقات بين توقعاته والمبالغ المسجلة لا تمثل تحريفات؛ أو
- أن الفروقات قد تمثل تحريفات، ويلزم تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود تحريف جوهري من عدمه.

أمثلة للإجراءات التحليلية الأساس الفعّالة

الشكل ١٠/٤-٤

المبلغ في القوائم المالية	العلاقة والإجراء
المبيعات	تطبيق سعر البيع على الكميات المشحونة
مصروفات الاستنفاد	تطبيق معدل الاستنفاد على أرصدة الأصول الرأسمالية، مع مراعاة أثر الإضافات والاستبعادات.
عنصر التكاليف غير المباشرة في المخزون	ربط التكاليف غير المباشرة الفعلية بكميات الإنتاج أو العمالة المباشرة الفعلية.
مصروف الرواتب	تطبيق أسعار الأجور على عدد الموظفين.
مصروف العمولة	تطبيق سعر العمولة على المبيعات.
استحقاقات الرواتب	تطبيق الأجر اليومي على عدد الأيام المتراكمة.

إجراءات تحليلية أخرى

قد يتم التحليل في صورة:

- **مقارنات تفصيلية للقوائم أو البيانات المالية الحالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة أو مع الميزانيات التشغيلية الحالية.**
  قد تشير الزيادة في المبالغ المستحقة التحصيل دون زيادة مقابلة لها في المبيعات إلى وجود مشكلة في إمكانية تحصيل المبالغ المستحقة التحصيل. وستؤدي الزيادة في عدد الموظفين في منشأة مهنية إلى توقع من جانب المراجع بوجود زيادة في مصروف الرواتب وزيادة مقابلة لها في إيراد الأتعاب المهنية.

- **بيانات مقارنة لمختلف أنواع المنتجات المبيعة أو مختلف أنواع العملاء.**
  قد يساعد هذا في شرح التقلبات في المبيعات من شهر لآخر أو من فترة لأخرى.

- **تحليل للنسب.**
  قد توفر النسب دعماً للقوائم المالية الحالية (على سبيل المثال، عن طريق تشابهها مع معايير الصناعة أو نتائج الفترات السابقة) أو قد تثير نقاطاً للنقاش. وتقوم مؤسسات معينة، مثل المصارف والاتحادات التجارية، بإعداد إحصاءات مالية على أساس الصناعة بأكملها. وقد تفيد هذه الإحصاءات عند مقارنتها بتلك الخاصة بعمل المنشأة، ويتم توجيه استفسارات في حال الاختلاف عن الاتجاهات السائدة في الصناعة.

- **رسوم بيانية.**
  أخيراً، يُنظر في استخدام الرسوم البيانية لعرض نتائج الإجراءات في شكل مصوَّر. وتُظهر الرسوم البيانية بمجرد النظر إليها الاختلافات المهمة من شهر لآخر أو من فترة لأخرى.

استخدام الإجراءات التحليلية في تكوين الرأي

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٥٢٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعده عند تكوين استنتاج عام عمّا إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات أ١٧-أ١٩)

بعد الانتهاء من جانب كبير من المراجعة، يتعين على المراجع استخدام الإجراءات التحليلية لمساعدته في تقويم العرض العام للقوائم المالية.

والغرض من استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية المراجعة، أو قرب نهايتها، هو تحديد ما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع فهم المراجع للمنشأة.

ومن شأن هذه الإجراءات أن تتناول تساؤلات مثل ما يلي:

- **هل الاستنتاجات المستنبطة من تلك الإجراءات تؤيد الاستنتاجات التي تكونت أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية في القوائم المالية؟**
  قد تكشف الإجراءات التحليلية عن اختلاف بنود معينة في القوائم المالية عن التوقعات التي كوّنها المراجع بناءً على معرفته بعمل المنشأة والمعلومات الأخرى التي تراكمت أثناء المراجعة. وسيلزم التحري عن هذه الاختلافات باستخدام إجراءات كتلك الموضحة أعلاه. وقد يشير هذا التحري إلى ضرورة إجراء تغييرات في عرض القوائم المالية أو في الإفصاحات الواردة فيها.

- **هل يوجد خطر للتحريف الجوهري لم يتم التعرف عليه في السابق؟**
  في حال التعرف على مخاطر إضافية، فقد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها للاستجابة للمخاطر بشكل مناسب.

١٠/٥ اختبارات أدوات الرقابة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٨/٣٣٠	يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية: (أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا نوى المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو (ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٤)
٩/٣٣٠	عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة. (راجع: الفقرة أ٢٥)
١٠/٣٣٠	عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى مقترنة بالاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك: (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 أ٢٦–أ٢٩) (ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرتين أ٣٠، أ٣١)
١١/٣٣٠	يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الوقت المحدد أو على مدى الفترة التي ينوي خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده. (راجع: الفقرة أ٣٢)

الغرض

اختبارات أدوات الرقابة هي اختبارات تهدف إلى الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وقد تمنع أدوات الرقابة حدوث التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات بالكلية، أو قد تقوم باكتشافها ثم تصححها بعد حدوثها. وأدوات الرقابة التي سيتم اختيارها لاختبارها هي تلك التي توفر أدلة المراجعة الضرورية للإقرار ذي الصلة.

نقاط يلزم مراعاتها

إجراء التتبع الذي يتم تنفيذه لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها لا يُعد اختباراً لأدوات الرقابة، بل هو إجراء لتقييم المخاطر قد تحدد نتائجه ما إذا كان من المفيد تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، وإذا صح ذلك، فما الطريقة التي ينبغي تصميمها بها.

ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة عندما:

- يعتمد تقييم المخاطر على توقع بأن الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية؛ أو
- لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. وقد ينطبق هذا عندما تتم عمليات بيع عبر الإنترنت مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات.

ويتناول الفصل السابع عشر من الجزء الثاني المتعلق بمدى الاختبارات موضوع اختيار أحجام العينات لاختبارات أدوات الرقابة. وتهدف اختبارات أدوات الرقابة إلى الحصول على أدلة مراجعة بشأن:

- كيفية تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية طوال الفترة قيد المراجعة، أو في الأوقات ذات الصلة أثناء تلك الفترة. وفي حال استخدام أدوات رقابة مختلفة إلى حد كبير فيما بينها في أوقات مختلفة خلال الفترة، فيجب النظر في كل نظام من أنظمة الرقابة بشكل منفصل؛
- الاتساق في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية؛
- القائم بتطبيق أدوات الرقابة أو وسائل تطبيقها.

نقاط يلزم مراعاتها

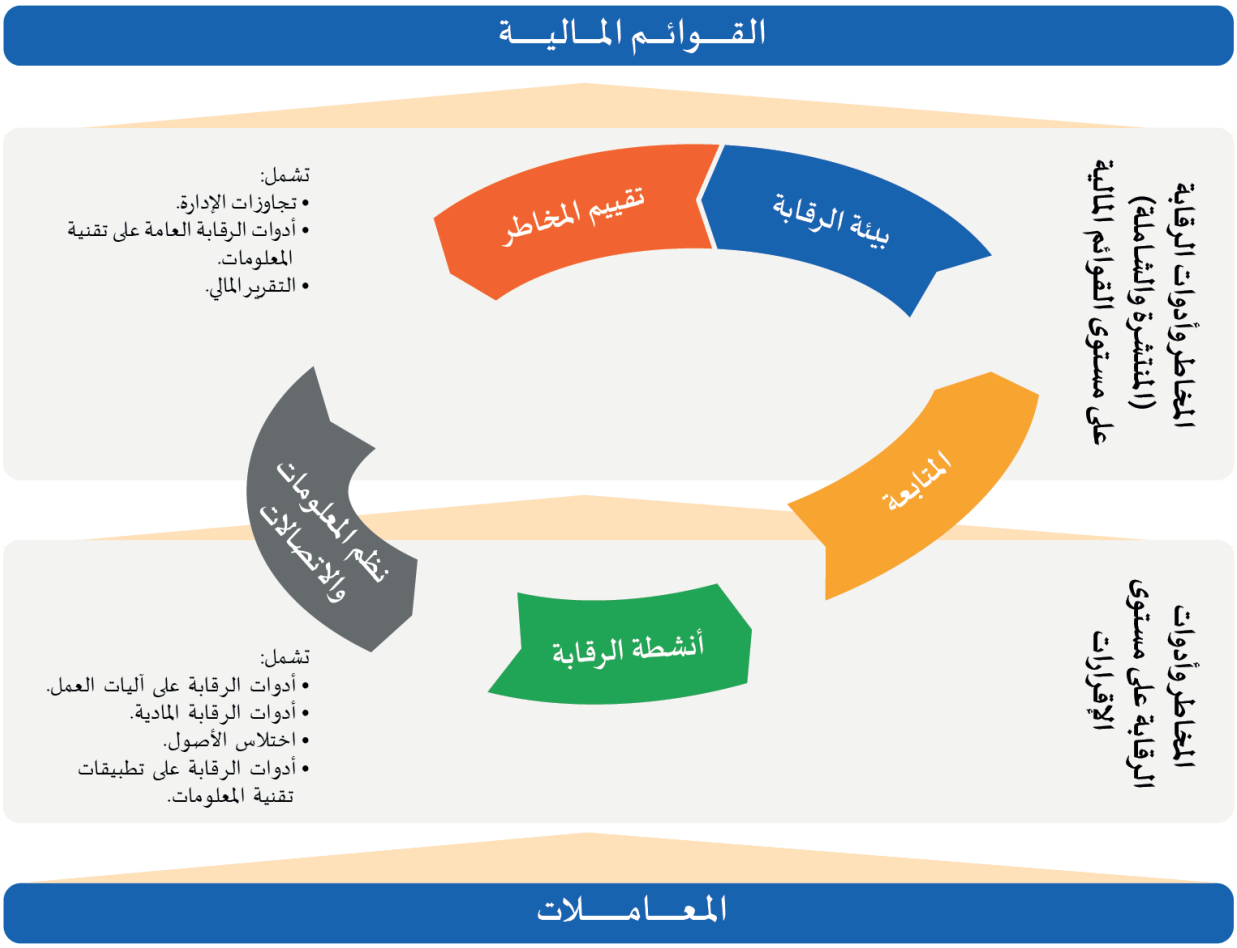
عند مراجعة المنشآت الأصغر، يخطط المراجعون في الغالب لتنفيذ الإجراءات الأساس، بافتراض أن اختبارات أنشطة الرقابة القائمة لن تكون عملية نظراً لمحدودية الفصل في الواجبات وما إلى ذلك. وقبل القفز مباشرة إلى ذلك الاستنتاج، يُنظر فيما يلي:

- قوة بيئة الرقابة والعناصر الأخرى الخاصة بالرقابة الداخلية؛
- وجود أنشطة للرقابة على الإقرارات التي سيكون من الأجدى بالنسبة لها الحصول على الأدلة من خلال اختبارات أدوات الرقابة؛
- الإقرارات التي لن تخفض الإجراءات الأساس بمفردها مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بها إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال فيما يخص اكتمال الإيرادات.

تصميم اختبارات أدوات الرقابة

تُستخدم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المُضمَّنة في أي من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة. انظر الشكل التوضيحي أدناه والفصل الخامس من الجزء الأول في هذا الدليل للحصول على المزيد من المعلومات عن كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة.

الشكل ١٠/٥-١



تقوم أدوات الرقابة على مستوى الإقرارات (مثل أنشطة الرقابة) بمنع التحريفات، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل مباشر، فيما توفر أدوات الرقابة على مستوى القوائم المالية (أدوات الرقابة الشاملة، مثل بيئة الرقابة) الأساس لأدوات الرقابة على مستوى الإقرارات، وتؤثر في عملها.

وفي المنشآت الأصغر، قد تقوم بعض أدوات الرقابة على مستوى القوائم المالية (أدوات الرقابة الشاملة) أيضاً بمواجهة مخاطر التحريف على مستوى الإقرارات كما في حالة مشاركة الإدارة العليا بشكل مباشر في الإشراف على المعاملات اليومية واعتمادها. وفي هذه الحالة، إذا تم اختبار أدوات الرقابة الشاملة وتبين أنها تعمل بفاعلية، فلن تكون هناك حاجة إلى اختبار أدوات الرقابة الأخرى (مثل أنشطة الرقابة) المتعلقة بالمخاطر المحددة التي تتم مواجهتها.

نقاط يلزم مراعاتها

إن هيمنة فرد واحد على الإدارة لا تعني ضعف الرقابة الداخلية أو غيابها. وفي الواقع، قد تكون مشاركة المدير المالك المؤهل في التفاصيل اليومية لعمليات التشغيل إحدى نقاط القوة المهمة في بيئة الرقابة. لكن يخلق ذلك في المقابل فرصة دائمة لحدوث تجاوزات من جانب الإدارة. ويمكن تخفيض خطر تجاوز الإدارة إلى حد ما (أياً كان حجم المنشأة تقريباً) عن طريق تطبيق بعض أدوات الرقابة البسيطة الخاصة بمكافحة الغش. (انظر الجزء الأول، الفصل الخامس)

وفي حالات أخرى، قد تكون الصلة أوثق بين أدوات الرقابة على مستوى القوائم المالية (أدوات الرقابة الشاملة) ومستوى الإقرارات (أدوات الرقابة على المعاملات). فعلى سبيل المثال، قد تؤدي بعض أدوات الرقابة لأغراض المتابعة إلى التعرف على حالات تعطل في أدوات الرقابة الخاصة (المطبقة على آليات العمل). وقد يؤدي اختبار هذه الأدوات التي لأغراض المتابعة للتحقق من فاعليتها إلى الحد من (وليس القضاء على) الحاجة إلى اختبار المزيد من أدوات الرقابة الخاصة.

وقد يخضع اختبار أدوات الرقابة على مستوى القوائم المالية (أدوات الرقابة الشاملة) في غالب الأحيان للتقدير الشخصي مثل تقويم الالتزام بالنزاهة أو الكفاءة. وبالتالي، يميل توثيقها لأن يكون أكثر صعوبة من توثيق عمل أدوات الرقابة على مستوى الإقرارات التي يتم تطبيقها على المعاملات، مثل التحقق لمعرفة ما إذا كانت إحدى عمليات الدفع قد تم التصريح بها.

ونتيجة لذلك، يتم توثيق اختبار أدوات الرقابة الشاملة في الغالب من خلال مذكرة تُرفق بالملف تشرح المنهج المتبع والخطوات العملية. ومن أمثلة ذلك، المقابلات الشخصية مع الموظفين والتقييمات والاطلاع على ملفات الموظفين وما إلى ذلك، جنباً إلى جنب مع الأدلة الداعمة.

ويوضح المثال التالي هذا المنهج.

الشكل ١٠/٥-٢

اختبار أدوات الرقابة على مستوى القوائم المالية (أدوات الرقابة الشاملة)

مكون الرقابة = *بيئة الرقابة*	
الخطر الذي يتم مواجهته	عدم التركيز على الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية.
أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها	طلب الإدارة من جميع الموظفين الجدد التوقيع على نموذج يفيد بموافقتهم على القيم الأساسية للمنشأة وفهم تبعات عدم الالتزام بها.
تصميم الرقابة	قراءة النموذج الذي يوقع عليه الموظفون وضمان أنه يتناول النزاهة والقيم الأخلاقية.
تطبيق أدوات الرقابة	الاطلاع على ملف أحد الموظفين لضمان احتوائه على نموذج موقع، والنظر في الأدلة الموجودة (مثل الانضباط) التي تثبت ممارسة الموظفين فعلياً للقيم. وقد يعتمد هذا على إجراء مقابلات شخصية قصيرة مع الموظفين.
اختبار فاعلية أدوات الرقابة	اختيار عينة من ملفات الموظفين وضمان وجود نماذج من الموافقة في الملف وأنها موقعة من الموظفين. ويُستكمل هذا بطرح بعض الأسئلة على عينة من الموظفين عن السياسات المعلنة الخاصة بالمنشأة.
التوثيق	إعداد مذكرة تنص على تفاصيل ملفات الموظفين التي تم اختيارها، والملاحظات التي نتجت عن المقابلات الشخصية (بما في ذلك اسم الشخص وتاريخ المقابلة) إلى جانب الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

وفيما يلي بعض العوامل الرئيسية التي يتعين على المراجع مراعاتها عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة.

الشكل ١٠/٥-٣

العامل	الوصف
ما هو خطر التحريف الجوهري والإقرار الذي يتم مواجهته؟	التعرف على **خطر** التحريف الجوهري والإقرار المتعلق به الذي سيتم مواجهته عن طريق تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة. ثم النظر فيما إذا كان أفضل سبيل للحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بالإقرار ذي الصلة هو تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو تنفيذ الإجراءات الأساس.
إمكانية الاعتماد على أدوات الرقابة	كقاعدة عامة، ليس هناك ما يستحق اختبار أدوات الرقابة التي قد يثبت أنه لا يمكن الاعتماد عليها، لأن العينات صغيرة الحجم التي تُستخدم عادةً لاختبار أدوات الرقابة تعتمد على عدم العثور على أي انحرافات. وفي حال أهمية أي من العوامل الآتية، فقد يكون تنفيذ الإجراءات الأساس (إن أمكن) أكثر فاعلية: • الأخطاء السابقة. • التغيرات في حجم المعاملات أو طبيعتها. • ضعف أدوات الرقابة الشائعة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات. • إمكانية تحايل الإدارة على أدوات الرقابة (أو تحايلها عليها بالفعل). • العمل غير المنتظم لأداة الرقابة. • التغيرات في العاملين أو في كفاءة من يطبقون أداة الرقابة. • أهمية العنصر اليدوي في أداة الرقابة وإمكانية تعرضه للخطأ. • التعقيد في عمل أداة الرقابة والاجتهادات الكبيرة المرتبطة بعمل الأداة.
وجود أدوات رقابة غير مباشرة	هل أداة الرقابة تعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة أخرى؟ قد يشمل هذا المعلومات غير المالية التي تنتجها آلية منفصلة وعلاج الاستثناءات والاطلاع الدوري للمدراء على التقارير.

العامل	الوصف
طبيعة الاختبارات اللازمة لتحقيق الأهداف	تنطوي اختبارات أدوات الرقابة عادةً على مزيج مما يلي: • **الاستفسار** من العاملين المعنيين؛ • **الفحص المادي** للوثائق ذات الصلة؛ • **ملاحظة** العمليات التشغيلية للشركة؛ • **إعادة تنفيذ** أداة الرقابة. ويُلاحظ أن الاستفسار وحده لن يكون دليلاً كافياً لدعم الاستنتاج المتعلق بفاعلية أداة الرقابة. فعلى سبيل المثال، لاختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية المطبقة على المقبوضات النقدية، قد يقوم المراجع بملاحظة الإجراءات الخاصة بفتح البريد وقيد المقبوضات النقدية. ونظراً لأن الملاحظة تتعلق فقط بالنقطة الزمنية التي تتم فيها، يستكمل المراجع الملاحظة بالاستفسار من العاملين في المنشأة والفحص المادي للوثائق للتأكد من عمل أداة الرقابة تلك في الأوقات الأخرى.

نقاط يلزم مراعاتها

تحديد ما يشكّل انحرافاً في الرقابة.

عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة، يلزم صرف بعض الوقت لتحديد ما يشكّل خطأً أو استثناءً بالنسبة للاختبار على وجه الدقة. ومن شأن هذا أن يوفر الوقت الذي يستغرقه موظفو المراجعة في تحديد ما إذا كان الاستثناء الذي يبدو بسيطاً (مثل عدم صحة أحد أرقام الهاتف) يُعد في الحقيقة انحرافاً في الرقابة.

أدوات الرقابة الآلية

قد توجد بعض الحالات التي تُنفَّذ فيها أنشطة الرقابة من خلال أجهزة الحاسب دون وجود توثيق داعم. وفي هذه الحالات، قد يضطر المراجع إلى إعادة تنفيذ بعض أدوات الرقابة لضمان أن أدوات الرقابة على التطبيقات البرمجية تعمل حسب تصميمها. وتستخدم مناهجٌ أخرى أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب. ومن أمثلة ذلك الحزم البرمجية التي تستطيع استيراد الملفات التي تحتوي على بيانات المنشأة (مثل المبيعات أو المبالغ المستحقة الدفع)، والتي يمكن اختبارها بعد ذلك. وتستطيع هذه البرامج تحليل بيانات العملاء لتوفير أدلة المراجعة اللازمة. كما توفر إمكانية تنفيذ اختبارات أكثر شمولاً بكثير لملفات الحسابات والمعاملات الإلكترونية. وموضح أدناه بعض الاستخدامات المحتملة لأساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

الشكل ١٠/٥-٤

استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب	
أنواع الإجراءات المعتادة	استخراج بيانات خاصة مسجلة مثل المدفوعات التي تزيد عن مبلغ محدد أو المعاملات التي تسبق تاريخاً معيناً.
	استخراج أعلى وأدنى البيانات المسجلة في قواعد البيانات.
	معرفة البيانات الغائبة والمكررة.
	تحديد حالات الغش المحتملة (باستخدام قانون بنفورد).
	اختيار عينة من المعاملات، من داخل الملفات الإلكترونية، تتطابق مع مؤشرات أو ضوابط محددة مسبقاً.
	فرز معاملات ذات خصائص محددة.
	اختبار مجتمع العينة بالكامل بدلاً من الاقتصار على عينة.
	إعادة احتساب (جمع) المبلغ النقدي الكلي للقيود المسجلة في ملف (مثل المخزون) والتحقق من ملحقاته مثل التسعير.
	تقسيم المعلومات طبقياً وتلخيصها وتحديد أعمارها.
	المطابقة بين البيانات عبر مختلف الملفات.

وتستخدم المنشآت الأصغر في الغالب حزم برمجيات المحاسبة وغيرها من البرامج المناسبة المتاحة في السوق دون إدخال تعديلات عليها. ومع ذلك، تحتوي العديد من حزم

البرمجيات في الواقع على أدوات رقابة موثوقة على التطبيقات يمكن للمنشأة استخدامها للحد من مدى الأخطاء وربما لردع الغش. وقد يودّ المراجعون سؤال عملائهم عمّا إذا كانت هذه الأدوات الرقابية يتم استخدامها، وإن لم تكن كذلك، فقد يودون سؤالهم عمّا إذا كانت هناك فائدة ستتحقق من استخدامها.

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٣٣٠	يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الوقت المحدد أو على مدى الفترة التي ينوي خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده. (راجع: الفقرة أ٣٢)
١٢/٣٣٠	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 أ٣٣، أ٣٤)
١٥/٣٣٠	إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد أنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

قد توفر اختبارات أدوات الرقابة أدلة على الفاعلية التشغيلية:

- في نقطة زمنية معينة (أي الجرد الفعلي للمخزون)؛ أو
- على مدى فترة زمنية، مثل الفترة قيد المراجعة.

وعند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة قبل نهاية الفترة، قد ينظر المراجع في الأدلة الإضافية التي قد تتطلبها تغطية الفترة المتبقية. ويمكن الحصول على هذه الأدلة عن طريق تمديد الاختبارات لتغطية الفترة المتبقية، أو اختبار متابعة المنشأة للرقابة الداخلية.

الشكل ١٠/٥-٥

عوامل يلزم مراعاتها	
الفجوة بين اختبارات أدوات الرقابة ونهاية الفترة	أهمية مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات.
	أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها أثناء الفترة الأولية.
	مدى الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية.
	طول الفترة المتبقية.
	مدى التخفيض الذي يستهدفه المراجع في الإجراءات الأساس الإضافية اعتماداً على الرقابة الداخلية.
	بيئة الرقابة.
	أي تغييرات مهمة في الرقابة الداخلية حدثت بعد الفترة الأولية، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات وآليات العمل والعاملين.

نقاط يلزم مراعاتها

يُنظر في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية بالتزامن مع تقويم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، إذا كان ذلك مما يعزز الكفاءة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٣٣٠	يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة: (أ) فاعلية عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، بما في ذلك بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأدوات الرقابة، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛ (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛ (د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛ (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛ (و) مخاطر التحريف الجوهري ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة أ٣٥)
١٤/٣٣٠	إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي: (أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة أ٣٦) (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: الفقرتين أ٣٧، أ٣٩)
٢٩/٣٣٠	إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

التناوب في اختبار أدوات الرقابة

قبل استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة السابقة، يلزم التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة لكل فترة. ويشمل هذا التأكد من فهم أدوات الرقابة المحددة تلك من خلال:

- الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين عن التغييرات؛
- ملاحظة الرقابة الداخلية أو فحصها مادياً لتحديد أنها مطبقة باستمرار.

ولا يُسمح بالاعتماد على اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها في السنوات السابقة عندما:

- يكون من الضروري الاعتماد على الرقابة للتخفيف من حدة "خطر مهم"؛ و/أو
- يكون عمل الرقابة الداخلية قد تغير خلال الفترة؛ و/أو
- يكون الخطر الذي تم التخفيف من حدته عن طريق الرقابة قد تغير.

وبناءً على الحكم المهني للمراجع، قد تمنع بعض العوامل استخدام الاختبارات المتناوبة (أو على الأقل تقصّر الفترة الزمنية بين اختبارات أدوات الرقابة)، مثل:

- ضعف بيئة الرقابة؛ و/أو
- ضعف المتابعة الدائمة لعمل الرقابة الداخلية؛ و/أو
- وجود عنصر يدوي مهم في عمل أدوات الرقابة ذات الصلة؛ و/أو
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة؛ و/أو

- تغير الظروف بما يدل على ضرورة إدخال تغييرات في عمل أداة الرقابة؛ و/أو
- ضعف أو عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

وعند وجود عدد من أدوات الرقابة تتعلق به أدلة يمكن استخدامها من عمليات المراجعة السابقة، ينبغي الترتيب للاعتماد على تلك الأدوات بحيث تتم بعض الاختبارات للرقابة الداخلية أثناء كل مراجعة. ويوفر أيضاً إجراء الاختبارات لعدة أدوات رقابية على الأقل في كل فترة أدلة إضافية بشأن استمرار فاعلية بيئة الرقابة.

وبوجه عام، كلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهري أو زاد الاعتماد على الرقابة الداخلية، قصرت الفترة الزمنية بين اختبارات أدوات الرقابة.

١١. التقديرات المحاسبية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إجراءات المراجعة فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وما يتعلق بها من إفصاحات عند مراجعة القوائم المالية.	٥٤٠

الشكل ١١/٠-١

تقييم المخاطر

ما التقديرات المطلوبة؟
كيف تم إعداد التقديرات؟
ما مدى أهمية التقديرات؟
هل يحتاج المراجع إلى الاستعانة بخبير؟
ما مدى صحة تقديرات السنة السابقة؟
هل توجد أي أدلة على وجود تحيز من جانب الإدارة؟
ما مدى عدم التأكد المحيط بالتقديرات؟

الاستجابة للمخاطر

هل تم إعداد التقديرات على نحو سليم باستخدام منهجية ثابتة؟
هل يمكن الاعتماد على الأدلة الداعمة؟
هل توجد أي أدلة على حدوث غش؟

إعداد التقرير

هل الإفصاحات في القوائم المالية عن التقديرات المحاسبية تتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق؟
إذا كان عدم التأكد المحيط بالتقدير يُعد خطراً مهماً، فهل تم الإفصاح عنه؟
الحصول على إفادات الإدارة

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦/٥٤٠	هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت: (أ) التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، في القوائم المالية، سواءً المثبَتة أو المفصح عنها، تُعد معقولة؛ (ب) الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية تُعد كافية، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٥٤٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) التقدير المحاسبي - تقدير تقريبي لمبلغ نقدي، في ظل غياب وسائل قياس دقيقة. ويُستخدم هذا المصطلح للمبالغ التي يتم قياسها بالقيمة العادلة عندما يوجد عدم تأكد يحيط بالتقدير، ويُستخدم أيضاً للمبالغ الأخرى التي تتطلب إجراء تقدير. وفي المواضع التي يقتصر فيها هذا المعيار على تناول التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، يُستخدم مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة". (ب) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ - المبلغ أو مدى المبالغ، على الترتيب، المستنبط من أدلة المراجعة لاستخدامه في تقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة. (ج) عدم تأكد التقدير - قابلية التقدير المحاسبي وما يرتبط به من إفصاحات لوجود نقص ملازم في دقة قياسه. (د) تحيز الإدارة - فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات. (هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد - المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي. (و) نتيجة التقدير المحاسبي - المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساس التي تناولها التقدير المحاسبي.

١١/١ نظرة عامة

الهدف عند مراجعة التقديرات هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن:

- معقولية التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية، سواءً المثبَتة أو المفصح عنها؛
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة، ولذلك يلزم تقديرها. وتتراوح هذه التقديرات المحاسبية من التقديرات البسيطة (مثل صافي القيم القابلة للتحقق فيما يخص المخزون والمبالغ المستحقة التحصيل) إلى الأكثر تعقيداً (مثل احتساب الإيرادات التي سيتم تسجيلها من العقود طويلة الأجل والالتزامات المستقبلية على ضمانات المنتجات والضمانات المالية). وتنطوي التقديرات في الغالب على تحليلات كثيرة للبيانات التاريخية والحالية، وعلى التنبؤ بأحداث مستقبلية مثل معاملات البيع.

وقد يختلف قياس التقديرات المحاسبية بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والبند المالي الذي يتم تقديره. وعلى سبيل المثال، قد يكون الهدف من قياس أحد التقديرات:

- التنبؤ بنتيجة المعاملات أو الأحداث أو الحالات التي نشأ عنها التقدير المحاسبي؛ أو
- تحديد قيمة معاملة حالية أو بند في القوائم المالية بناءً على الظروف السائدة في تاريخ القياس، مثل سعر السوق المقدر لنوع معين من الأصول أو الالتزامات. ويشمل هذا قياسات القيمة العادلة.

وسيعتمد خطر التحريف الجوهري الناشئ عن التقدير في الغالب على درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير. ويوضح الشكل التالي بعض العوامل التي يلزم مراعاتها.

الشكل ١١/١-١

مستوى عدم التأكد المحيط بالتقدير	
مستوى منخفض (خطر تحريف جوهري أقل)	مستوى مرتفع (خطر تحريف جوهري أكبر)
أنشطة الأعمال غير المعقدة.	الاعتماد بدرجة كبيرة على الاجتهادات، مثل الاجتهاد بشأن نتيجة الدعاوى القضائية أو مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المعتمدة على أحداث غير مؤكدة على مدى عدة سنوات في المستقبل.
التقديرات المتعلقة بالمعاملات الروتينية.	التقديرات غير المحسوبة باستخدام أساليب القياس المعروفة.
التقديرات المستنبطة من البيانات التي يمكن الاطلاع عليها بسهولة (يُشار إليها بلفظ "القابلة للرصد" في سياق المحاسبة عن القيمة العادلة)، مثل بيانات معدلات الفائدة المعلنة أو أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية.	إشارة النتائج الخاصة بتفحص المراجع للتقديرات المحاسبية المشابهة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة إلى وجود فرق كبير بين التقدير المحاسبي الأصلي والنتيجة الفعلية.
البساطة وسهولة التطبيق في طريقة القياس التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.	التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة فيما يخص الأدوات المالية المشتقة غير المتداولة في سوق عام.
التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، عندما يكون النموذج المستخدم لقياس التقدير المحاسبي معروفاً أو متعارفاً عليه، وشريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج قابلة للرصد.	التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي يُستخدم فيها نموذج عالي التخصص من تطوير المنشأة، أو التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي توجد لها افتراضات أو مدخلات لا يمكن رصدها في السوق

ملحوظة: يتعين على المراجع (باستخدام حكمه المهني) تحديد ما إذا كان أي من التقديرات المحاسبية التي تم التعرف عليها (تلك التي تنطوي على عدم تأكد يحيط بتقديرها) تنشأ عنه مخاطر مهمة. وفي حال التعرف على خطر مهم، يتعين على المراجع أيضاً التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة لدى المنشأة، بما فيها أنشطة الرقابة.

وبعد الحصول على أدلة المراجعة، يتم تقويم مدى معقولية التقديرات ومدى أي تحريف يتم التعرف عليه:

- عندما تدعم الأدلة مبلغاً واحداً، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُعد تحريفاً.
- عندما يتوصل المراجع إلى أن استخدام مدى المبالغ المقدر من جانبه يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن أي مبلغ مقدر من جانب الإدارة يقع خارج مدى المبالغ الذي قدره المراجع لن تدعمه أدلة المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، لا يقل التحريف عن الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب مبلغ ضمن مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

وعند وجود اختلاف بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت أو المُفصح عنه أساساً في القوائم المالية، فإن هذا لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية. وينطبق هذا بصفة خاصة على التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، حيث إن أية نتيجة تمت ملاحظتها تتأثر حتماً بالأحداث أو الحالات اللاحقة للتاريخ الذي تم فيه تقدير القياس لأغراض القوائم المالية.

٢/١١ تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٨/٥٤٠	عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي، لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية، وتقييمها: (راجع: الفقرة أ١٢) (أ) متطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها. (راجع: الفقرات أ١٣–أ١٥) (ب) كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والأحداث والحالات التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي سبيل التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن التغيرات في الظروف التي قد تنشأ عنها تقديرات محاسبية جديدة أو حاجة لإعادة النظر في التقديرات القائمة. (راجع: الفقرات أ١٦–أ٢١) (ج) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، وفهم البيانات التي تستند إليها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣) (١) الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، بما في ذلك حسب مقتضى الحال، النموذج المستخدم؛ (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦) (٢) أدوات الرقابة ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨) (٣) ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء؛ (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠) (٤) الافتراضات التي استندت إليها التقديرات المحاسبية؛ (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٦) (٥) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فأسباب هذا التغيير؛ (راجع: الفقرة أ٣٧) (٦) ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم تأثير عدم تأكد التقدير؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم هذا التقييم. (راجع: الفقرة أ٣٨)
٩/٥٤٠	يجب على المراجع فحص نتيجة التقديرات المحاسبية المُضمَّنة في القوائم المالية للفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، إعادة التقدير اللاحق لها لغرض الفترة الحالية. ويأخذ المراجع في حسبانه عند تحديد طبيعة ومدى هذا الفحص طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها من هذا الفحص ستكون ذات صلة بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة الحالية. ومع ذلك، لا يهدف الفحص إلى التشكيك في الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتاحة في ذلك الوقت. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٤)
١٠/٥٤٠	عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع تقويم درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقديرٍ محاسبي. (راجع: الفقرتين أ٤٥، أ٤٦)
١١/٥٤٠	يجب على المراجع أن يحدد، بحسب حكمه، ما إذا كان أي من تلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تحتوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير تنشأ عنها مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥١)

فيما يخص المنشآت الأصغر، سيكون حجم العمل الذي ينطوي عليه إعداد التقديرات أقل تعقيداً، لأن أنشطة عمل تلك المنشآت تكون محدودة في الغالب ومعاملاتها أقل تعقيداً. وسيقوم شخص واحد في الغالب، مثل المدير المالك، بتحديد الحاجة إلى التقديرات المحاسبية، وقد يقوم المراجع بتركيز استفساراته تبعاً لذلك.

وستقل أيضاً احتمالية وجود خبير تابع للإدارة في المنشآت الأصغر ممن يمكن الاستفادة من خبرته وكفاءته في وضع التقديرات المطلوبة. وفي هذه الحالات، قد يرتفع في الواقع خطر التحريف الجوهري، ما لم تتم بالطبع الاستعانة بأحد هؤلاء الخبراء.

نقاط يلزم مراعاتها

إذا كانت الاستعانة بأحد الخبراء ستدعم الإدارة بشكل كبير في عملية التقدير، يلزم مناقشة هذه الحاجة مع إدارة المنشأة في أقرب وقت ممكن أثناء المراجعة حتى يتسنى اتخاذ التصرف المناسب.

ويوضح الشكل أدناه المجالات الرئيسية التي يلزم المراجع تناولها.

الشكل ١١/٢-١

الأمر	الوصف
كيف يتم تحديد الحاجة إلى إجراء التقديرات؟	قد تظهر تلك الحاجة نتيجةً للإطار المحاسبي المستخدم أو نتيجةً للمعاملات والأحداث والحالات التي قد تنشأ عنها الحاجة لإثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية. وإضافة لذلك، يستفسر المراجع من الإدارة عن التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها تقديرات محاسبية جديدة أو حاجة لإعادة النظر في التقديرات القائمة.
آلية الإدارة لإجراء التقديرات	يُنظر في آليات التقدير الخاصة بالإدارة، ويتم تقويمها، بما في ذلك وضع الافتراضات الأساسية وإمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة وأية آلية داخلية للاعتماد أو المراجعة. وعند الاقتضاء، قد يشمل ذلك أيضاً استعانة الإدارة بأحد خبرائها. وقد تظهر الحاجة إلى استعانة الإدارة بأحد خبرائها، على سبيل المثال، بسبب: • الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب التقدير؛ • الطبيعة الفنية للنماذج اللازمة للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (مثل بعض القياسات بالقيمة العادلة)؛ • الطبيعة غير المعتادة أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.
نواتج التقديرات المعدة في الفترات السابقة	يتم تفحص ناتج تقديرات الفترة السابقة وفهم أسباب الاختلافات بين تقديرات الفترة السابقة والمبالغ الفعلية. ومن شأن هذا أن يساعد في فهم: • فاعلية (أو عدم فاعلية) آلية التقدير الخاصة بالإدارة؛ • وجود أي تحيز محتمل من جانب الإدارة (يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) أيضاً تفحص التقديرات بسبب احتمال الغش)؛ • وجود أدلة المراجعة ذات الصلة؛ • مدى عدم التأكد المحيط بالتقدير، الذي قد يلزم الإفصاح عنه في القوائم المالية.
مدى عدم التأكد المحيط بالتقدير	يُنظر فيما يلي: • مدى اجتهاد الإدارة؛ • الحساسية للتغيرات في الافتراضات؛ • وجود أساليب قياس معروفة تخفف من تأثير عدم التأكد؛ • طول فترة التنبؤ وملاءمة البيانات المستخدمة؛ • توفر بيانات يمكن الاعتماد عليها من مصادر خارجية؛ • مدى اعتماد التقدير على المدخلات القابلة للرصد أو غير القابلة للرصد؛ • قابلية التعرض للتحيز. **ملحوظة:** يُحدَّد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية، التي ترتفع درجة عدم التأكد المحيطة بها، تُعد أيضاً "مخاطر مهمة" يلزم المراجع مواجهتها.
أهمية التقديرات	عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، يُراعى ما يلي: • الأمور المذكورة أعلاه في هذا الجدول؛ • حجم التقدير الفعلي أو المتوقع؛ • ما إذا كان التقدير يُعد خطراً مهماً. انظر "مدى عدم التأكد المحيط بالتقدير" أعلاه.

الأمر	الوصف
الإبلاغ بالتقديرات التي ترتفع درجة عدم التأكد المحيطة بها	عندما يُحدَّد أن تقديراً محاسبياً تحيط به درجة مرتفعة من عدم التأكد، فإنه قد: • يستدعي الاتصال بالمكلفين بالحوكمة؛ أو • يشكّل أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ بها في تقرير المراجع عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١)؛ أو • يكون من الضروري تضمينه في فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).[١] وإذا تم تحديد الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فإن معيار المراجعة (٧٠٦) يحظر على المراجع إدراج فقرة للفت الانتباه في تقريره.[٢] ومع ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح التركيز على أمر في تقرير المراجع إضافة إلى الإبلاغ به باعتباره أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

٣/١١ الاستجابات للمخاطر المقيَّمة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٥٤٠	استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، يجب على المراجع تحديد: (راجع: الفقرة أ٥٢) (أ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقدير المحاسبي بشكل مناسب؛ (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٦) (ب) ما إذا كانت الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية مناسبة، وقد تم تطبيقها بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المستخدمة لإجرائها، عن الفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٥٧، أ٥٨)
١٣/٥٤٠	استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠)، يجب أن يقوم المراجع بواحد أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقدير المحاسبي: (راجع: الفقرات أ٥٩–أ٦١) (أ) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبي. (راجع: الفقرات أ٦٢–أ٦٧) (ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يُقَوِّم ما إذا كانت: (راجع: الفقرات أ٦٨–أ٧٠) (١) طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٧١–أ٧٦) (٢) الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٧٧–أ٨٣) (ج) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساس المناسبة. (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٦) (د) تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة. ولهذا الغرض: (راجع: الفقرات أ٨٧–أ٩١) (١) إذا استخدم المراجع افتراضات أو طرقاً تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات أو طرق الإدارة لإثبات أن المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. (راجع: الفقرة أ٩٢) (٢) إذا استنتج المراجع أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيجب عليه تضييق هذا المدى، استناداً إلى أدلة المراجعة المتاحة، حتى تكون جميع النتائج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة. (راجع: الفقرات أ٩٣–أ٩٥)

[١] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل".

[٢] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرة ٨(ب).

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٥٤٠	عند تحديد الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٢، أو عند الاستجابة وفقاً للفقرة ١٣ لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من التقديرات المحاسبية من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ٩٦–أ١٠١)
١٥/٥٤٠	بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساس الأخرى المنفذة للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تقويم ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠٢) (أ) كيف أخذت الإدارة في حسبانها الافتراضات أو النتائج البديلة وأسباب رفضها لها، أو كيفية معالجة الإدارة لعدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي. (راجع: الفقرات أ١٠٣–أ١٠٦) (ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقولة. (راجع: الفقرات أ١٠٧–أ١٠٩) (ج) نية الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ١١٠)
١٦/٥٤٠	إذا لم تقم الإدارة، بحسب حكم المراجع، بتحقيق معالجة كافية لتأثيرات عدم تأكد التقدير على التقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فيجب عليه، إذا اقتضت الضرورة ذلك، تحديد مدى من المبالغ يقوم من خلاله بتقويم مدى معقولية التقدير المحاسبي. (راجع: الفقرتين أ١١١، أ١١٢)

في المنشآت الأصغر، من المرجح أن تشارك الإدارة فعلياً في آلية إعداد التقرير المالي التي تشتمل على إعداد التقديرات المحاسبية. ونتيجة لذلك، قد لا توجد أدوات للرقابة على آلية إعداد التقديرات، وفي حال وجودها، فإنها قد لا تعمل بشكل رسمي. ولهذا، يُرجح أن تكون استجابة المراجع للمخاطر المقيَّمة في صورة إجراءات أساس، مع قيامه بتنفيذ واحدة أو أكثر من الاستجابات الأخرى الموضحة أدناه.

الشكل ١١/٣-١

الأمر	الوصف
هل تم إعداد التقديرات بشكل مناسب؟	• يتم اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير. ويتم تقويم ما إذا كانت: – طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ – الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق. • يتم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تنفيذ الإجراءات الأساس المناسبة. • يتم تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي حال اختلاف الافتراضات أو الطرق التي استخدمها المراجع عن تلك التي استخدمتها الإدارة، يتم التوصل إلى فهمٍ كافٍ لافتراضات وطرق الإدارة لإثبات أن المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة. ويتم أيضاً تقويم أي اختلافات مهمة عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وإذا كان من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيتم تضييق هذا المدى استناداً إلى أدلة المراجعة المتاحة، حتى تكون جميع النواتج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة.

الأمر	الوصف
ما مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة الداعمة؟	يتم تنفيذ إجراء أو أكثر مما يلي، مع مراعاة طبيعة التقدير المحاسبي وطبيعة الأدلة التي سيتم الحصول عليها وخطر التحريف الجوهري المقيَّم، بما في ذلك ما إذا كان الخطر المقيَّم خطراً مهماً: • تفحص الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة لضمان أنها تدعم تقديرات الإدارة. وقد يكون هذا ملائماً بشكل خاص في بعض المنشآت الأصغر التي يديرها مالكها، عندما لا يكون لدى الإدارة إجراءات رقابة رسمية على التقديرات المحاسبية. • اختبار المعلومات وأدوات الرقابة (إن وجدت) والطرق والافتراضات المستخدمة. • إعداد تقدير واحد مستقل أو مدى من التقديرات المعقولة المستقلة، بناءً على الأدلة المتاحة والمناقشات مع الإدارة، لمقارنتها بتقدير المنشأة. ويُعد الفرق بين تقدير الإدارة وذلك التقدير الواحد، أو مدى بُعد تقدير الإدارة عن ذلك المدى المعقول من التقديرات، تحريفاً. • عند طول الفترة الفاصلة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ تقرير المراجع، فقد يمثل تفحص المراجع للأحداث الواقعة في هذه الفترة استجابة فعّالة للتقديرات المحاسبية بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
التحيز المحتمل من جانب الإدارة	• يتم التعرف على المؤشرات الخاصة بوجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وقد يشمل ذلك التغييرات في طريقة احتساب التقديرات، أو اختيار مبلغ مقدر يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل. وقد يحدث هذا عندما تقع التقديرات دائماً على أحد طرفي مدى التقديرات المعقولة التي حددها المراجع، أو عندما ينتقل التحيز من أحد طرفي المدى إلى الطرف الآخر في فترات متعاقبة. ومثال ذلك، ما يكون عندما تطرح الإدارة العمل للبيع ويتغير هدف الأرباح من الحد من الضرائب إلى زيادة الأرباح. • يُنظر في الأثر التراكمي لتحيز الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية.

عندما يكون التقدير معقداً أو عندما ينطوي على أساليب متخصصة، قد يرى المراجع أنه من الضروري استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم (انظر الجزء الأول، الفصل ٨/١٥ (معيار المراجعة (٦٢٠)) للحصول على إرشادات بشأن استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع).

٤/١١ *إعداد التقرير*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٩/٥٤٠	يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية متوافقة مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٢١)
٢٠/٥٤٠	بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، يجب على المراجع أيضاً تقويم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

تتمثل الخطوة النهائية في تحديد ما يلي:

- ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. عند عدم توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة أو عندما تدحض الأدلة تقديرات الإدارة، يناقش المراجع النتائج مع الإدارة وينظر في مدى الحاجة إلى تغيير تقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية؛
- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرفة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عن التقديرات:
  - تتوافق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق،
  - تفصح بصورة كافية عن عدم التأكد المحيط بتقديرها، إذا كانت تنشأ عنها مخاطر مهمة.

الإفادات المكتوبة

يحصل المراجع على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن مدى معقولية الافتراضات المهمة.

ويُنظر أيضاً في الحصول على إفادة مكتوبة بشأن ما إذا كانت الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على اتخاذ تصرفات خاصة فيما يتصل بأي قياسات أو إفصاحات تتعلق بالقيمة العادلة.

١٢. الأطراف ذات العلاقة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إجراءات المراجعة بشأن الأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف.	٥٥٠

الشكل ١٢/-١٠

تقييم المخاطر

تحديد الأطراف ذات العلاقة، والتغييرات عن الفترات السابقة.

فهم طبيعة المعاملات ومداها والغرض منها.

النظر في احتمال حدوث غش.

الانتباه الدائم للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة طوال المراجعة.

النظر في المخاطر المهمة.

الاستجابة للمخاطر

هل الظروف التي حددها المراجع تشير إلى وجود أطراف ذات علاقة؟

الحصول على أدلة لدعم إقرارات الإدارة بشأن طبيعة المعاملات ومداها والغرض منها.

النظر في مدى أهمية المعاملات إذا كانت قد تمت خارج مسار العمل الطبيعي.

النظر في قياس وإثبات المعاملات والأرصدة

النظر في الغش المحتمل.

إعداد التقرير

هل تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة؟

هل يوجد تحريف جوهري؟

هل الإفصاحات في القوائم المالية كافية؟

الحصول على إفادات الإدارة.

التقرير عن أي نتائج.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٩/٥٥٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عمّا 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 الجوهري 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.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٥٥٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه. (ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات أ٤–أ٧) (١) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو (٢) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون: أ. شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال: 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.

١٢/١ نظرة عامة

نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن مخاطر التحريف الجوهري في المعاملات مع تلك الأطراف أكبر في الغالب مما يكون في المعاملات مع غيرها. وعلاوة على ذلك، تحتوي أُطُر التقرير المالي في الغالب على متطلبات للمحاسبة والإفصاح خاصة بالمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة. ويُراد بهذه المتطلبات تزويد مستخدمي القوائم المالية بفهم لطبيعة هذه المعاملات/الأرصدة وآثارها الفعلية أو المحتملة.

ويوضح الشكل أدناه بعض عوامل الخطر المحتملة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

الشكل ١٢/١-١

	الوصف
التعقيد الزائد في المعاملات	قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مجموعة واسعة ومعقدة من العلاقات والهياكل.
عدم تحديد العلاقات والمعاملات	• قد يتم إخفاء العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، لأنها توفر فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة. • قد تكون نظم معلومات المنشأة غير فعالة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة. • قد لا تكون الإدارة على دراية بجميع العلاقات والمعاملات الموجودة مع الأطراف ذات العلاقة.
الخروج عن مسار العمل الطبيعي	قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ أو بما دون القيم العادلة؛ أو حتى بدون تبادل أي عِوَض على الإطلاق.

تتحمل الإدارة مسؤولية تحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها، والمحاسبة عن المعاملات التي تتم معها. وتتطلب هذه المسؤولية من الإدارة تطبيق رقابة داخلية كافية لضمان تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها بشكل مناسب في نظام المعلومات، والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ويتحمل المراجع مسؤولية الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند تفحصه للسجلات أو الوثائق أثناء المراجعة. ويشمل هذا الفحص المادي لوثائق رئيسية معينة، ولكنه لا يتطلب إجراء تحريات موسعة عن السجلات والوثائق للتعرف بصفة خاصة على الأطراف ذات العلاقة.

وفي المنشآت الأصغر، من المرجح أن تكون هذه الإجراءات غير رسمية وأقل تطوراً. وقد لا تكون المعلومات المتعلقة بالأطراف الخارجية متاحة بسهولة لدى الإدارة (من غير المرجح أن تكون النظم المحاسبية قد تم تصميمها لتحديد الأطراف ذات العلاقة)، ولذا قد يلزم المراجع أن يطرح استفسارات وأن يتفحص الحسابات القائمة مع أطراف خاصة، خارج السجلات المحاسبية والإفصاحات الواردة في الحسابات.

أُطُر التقرير المالي

نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، يضع العديد من أُطُر التقرير المالي متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة. ويمكِّن هذا مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة تلك العلاقات والمعاملات والأرصدة وفهم آثارها المحتملة على القوائم المالية.

وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، 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 وفقاً لمتطلبات الإطار، وتقييم تلك المخاطر والاستجابة لها بالشكل المناسب.

وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات محدودة فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة، أو عندما لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، يظل المراجع بحاجة إلى التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، إذا كان لها تأثير على القوائم المالية، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية:

- تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو
- غير مضللة (لأطر الالتزام).

وعند التعرف على معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها في السابق، فيتعين على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

ويقدم معيار المراجعة (٥٥٠) إرشادات بشأن مسؤولية المراجع وإجراءات المراجعة فيما يخص الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معها.

الشكل ١٢/١-٢

مسؤولية المراجع عندما	الوصف
يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات محدودة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق	التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، على نحوٍ يكفي لما يلي: • إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها؛ • بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، بقدر تأثرها بتلك العلاقات والمعاملات، تحقق العرض العادل (لأُطُر العرض العادل)؛ أو غير مضللة (لأُطُر الالتزام).
ينص إطار التقرير المالي المنطبق على المتطلبات	إضافة إلى الخطوات الموضحة أعلاه، يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للالتزام بمتطلبات المحاسبة والإفصاح الخاصة بالعلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة.

١٢/٢ *تقييم المخاطر*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٥٥٠	كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ٨)
١٢/٥٥٠	يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٢٤٠) 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 أ٩، أ١٠)
١٣/٥٥٠	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 أ١١–أ١٤) (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.
١٤/٥٥٠	يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن غيرها من العاملين داخل المنشأة، وأن ينفِّذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي يراها مناسبة، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠) (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 أ٢١) (ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.
١٥/٥٥٠	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 بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣) وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يفحص مادياً ما يلي للبحث عمّا يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها 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.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٦/٥٥٠	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 ٢٤، ٢٥) (أ) طبيعة هذه المعاملات؛ (راجع: الفقرة ٢٦) (ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة ٢٧)
١٧/٥٥٠	يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات الملائمة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٨)
١٨/٥٥٠	للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.
١٩/٥٥٠	إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن) 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 الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات ٦، ٢٩، ٣٠)

للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييم تلك المخاطر، ينظر المراجع في الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ١٢/٢-١

التعرف على المخاطر	الوصف
التعامل مع وجود/ طبيعة/ أثر الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تتم معها	يتم الاستفسار عمّا يلي: • هوية الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة. • طبيعة العلاقات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة. • نوع أية معاملات مع الأطراف ذات العلاقة والغرض منها. • أدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: • تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ • التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ • التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

التعرف على المخاطر	الوصف
النظر في الغش المحتمل	يجري فريق الارتباط نقاشاً حول مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب الغش أو الخطأ الذي ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويُنظر أيضاً فيما إذا كانت الإدارة يهيمن عليها شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوض عن ذلك. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيمن: • 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 عروض العمل 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. وفي حال التعرف على عوامل لخطر الغش، يتم إجراء تقييم لمخاطر التحريف الجوهري. وفي حال إمكانية حدوث مخاطر التحريف الجوهري، يتم تطوير استجابات مراجعة مناسبة.
الانتباه الدائم عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات	عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات، يلزم الانتباه دائماً للعلاقات أو المعاملات التي لم يتم الإفصاح عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وعلى وجه الخصوص، تُفحص مادياً السجلات والمستندات التالية لمعرفة الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق: • المصادقات المصرفية والقانونية التي تم الحصول عليها؛ • محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛ • السجلات أو المستندات الأخرى التي تُعد ضرورية وفقاً للظروف. ويتم دائماً تبادل المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن الأطراف ذات العلاقة المحتملة مع أعضاء الفريق الآخرين.
التعرف على المخاطر المهمة	قد تنشأ مخاطر مهمة عن المعاملات المهمة التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي.

نقاط يلزم مراعاتها

في المنشآت الأصغر، قد ينطوي تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على صعوبات في الغالب. وفي حال استخدام العميل لإحدى حزم البرمجيات القياسية لتسجيل المعاملات، يُنظر في الحصول على نسخة إلكترونية من المعاملات واستيرادها في جدول بيانات إلكتروني. وعن طريق استخدام خصائص الفرز وإعداد ضوابط الاختيار، قد يمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بالعملاء/الموردين الذين تمت معهم معاملات قليلة العديد، لكنها كبيرة الحجم، أو الذين تمت معهم معاملات مهمة من حيث حجمها أو طبيعتها على نحو غير معتاد.

٣/١٢ الاستجابة للمخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٥٥٠	كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيَّمة، يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات ٢١-٢٤. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٤)
٢١/٥٥٠	إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.
٢٢/٥٥٠	إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه: (أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥) (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 بتقويم إضافي لها؛ (٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛ (ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة أ٣٦) (د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛ (هـ) تقويم الانعكاسات على المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة أ٣٧)
٢٣/٥٥٠	فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع: (أ) الفحص المادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي: (١) ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس للأصول؛ (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩) (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 أ٤٠، أ٤١)
٢٤/٥٥٠	إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ينظر المراجع في الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ١٢/٣-١

الأمر	الوصف
عندما يتعرف المراجع على ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة	• يُحدَّد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجودها؛ • يتم إبلاغ المعلومات على الفور إلى أعضاء فريق الارتباط؛ • يُطلب من الإدارة تحديد جميع المعاملات التي تمت مع الطرف ذي العلاقة؛ • إذا كان الطرف ذو العلاقة لم يتم تحديده في السابق، يُسأل عن السبب. ويُراعى في ذلك: – إخفاق أي أدوات رقابة خاصة بتحديد الأطراف ذات العلاقة، – الغش (عندما يبدو عدم الإفصاح من جانب الإدارة متعمداً)؛ • يُعاد النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى لم يتم الإفصاح عنها، ويُنفَّذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛ • تُنفَّذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة.
المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي	• يتم إجراء فحص مادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما إذا كانت: – الأسباب تشير إلى احتمال وجود تقرير مالي مغشوش أو إخفاء لأصول مختلسة، – الشروط تتسق مع تفسيرات الإدارة، – المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ • يتم التأكد من أن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها على نحو مناسب.
إقرارات الإدارة	يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات الإدارة المتعلقة بطبيعة ومدى المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويُنظر فيما إذا كانت المصادقات الخارجية على الأرصدة ستوفر أدلة يمكن الاعتماد عليها. ويُنظر في إمكانية تحصيل، وتقويم، أرصدة نهاية الفترة.

١٢/٤ *إعداد التقرير*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٥/٥٥٠	عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة أ٤٦) (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 أ٤٧) (ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة: (١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطر الالتزام).
٢٦/٥٥٠	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 أ٤٨، أ٤٩) (أ) قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لديهم علم بها؛ (ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

٢٧/٥٥٠	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة أ٥٠)
٢٨/٥٥٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.

ينظر المراجع في الأمور التالية.

الشكل ١٢/٤-١

الأمر	الوصف
التوثيق والتقرير	• تُوثَّق أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم التعرف عليها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف؛ • يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور مهمة ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة.
الحصول على إفادات الإدارة	يتم الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) تفيد بأن: • جميع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها قد تم الإفصاح عنها؛ • تلك العلاقات والمعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.
تحديد ما إذا كان يلزم تعديل رأي المراجعة	يُعدَّل تقرير المراجع إذا: • لم يكن من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها؛ أو • لم تُعتبر إفصاحات الإدارة في القوائم المالية (وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي) كافية.

١٣. الأحداث اللاحقة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
مسؤولية المراجع بشأن الأحداث اللاحقة.	٥٦٠

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٤/٥٦٠	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.

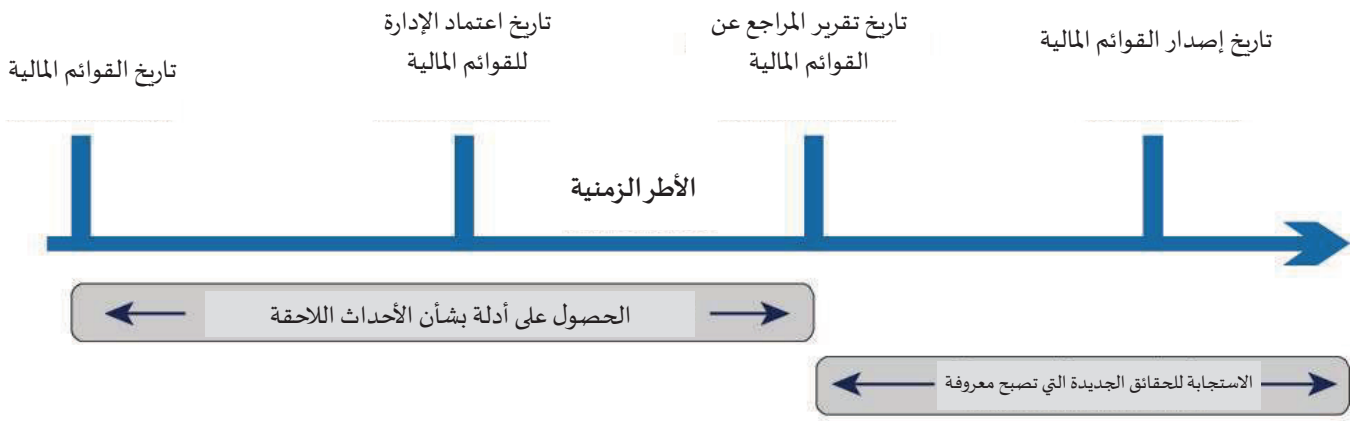
رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٥٦٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) تاريخ القوائم المالية - تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية. (ب) تاريخ اعتماد القوائم المالية - التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما 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) (هـ) الأحداث اللاحقة - الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة

١٣/١ نظرة عامة

يقدم هذا المعيار إرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن الأحداث اللاحقة.

وتقع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم المالية (تاريخ نهاية الفترة). ويوضح الشكل أدناه التواريخ الأخرى الرئيسية في إعداد القوائم المالية ومراجعتها وإصدارها.

الشكل ١٣/١-١



تشير "الأحداث اللاحقة" إلى:

- الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع؛
- الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع بعد تاريخ تقريره.

ملحوظة: لا يتناول معيار المراجعة (٥٦٠) الأمور التي تتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع. ولكن هذه الأمور متناولة في معيار المراجعة (٧٢٠). ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع ضمن نطاق معيار المراجعة (٥٦٠).

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٥٦٠	يجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تُثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية. (راجع: الفقرة أ٦)
٧/٥٦٠	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 أ٧، أ٨) (أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة. (ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٩) (ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة المنعقدة بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد. (راجع: الفقرة أ١٠) (د) قراءة أحدث قوائم مالية أولية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.
٨/٥٦٠	إذا تعرّف المراجع، نتيجة للإجراءات المُنفذة بموجب الفقرتين ٦ و٧، 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.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٥٦٠	يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادة مكتوبة، وفقاً لمعيار 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.
١٠/٥٦٠	لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقةٍ 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 أ١١، أ١٢) (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 تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.
١١/٥٦٠	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: (١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ 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.
١٢/٥٦٠	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 يُحظَر على المسؤولين عن اعتماد القوائم المالية قصر اعتمادهم على ذلك التعديل، فإنه يُسمَح للمراجع بأن يقصُر 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 أ١٣) (ب) يقدم تقريراً جديداً أو معدلاً يتضمن بياناً في فقرة لفت الانتباه 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.
١٣/٥٦٠	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 أ١٤، أ١٥) (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. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرتين أ١٦، أ١٧)
١٤/٥٦٠	بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛ (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك: (ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٨)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٥٦٠	إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ١٩) (أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل. (ب) فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالموقف. (ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢: (١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد للمراجع أسبق من 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.
١٦/٥٦٠	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.
١٧/٥٦٠	في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، 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 أ٢٠)

تاريخ اعتماد القوائم المالية

قد يُحدَّد ذلك التاريخ على النحو الموضح في الشكل أدناه.

الشكل ١٣/١-٢

تاريخ التقرير	أقرب تاريخ يقوم فيه الأشخاص الذين يتمتعون **بالسلطة المعترف بها** بما يلي: • تحديد أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها؛ • الإقرار بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.
السلطة المعترف بها	• الأفراد المحددين بموجب نظام أو لائحة الذين يتبعون الإجراءات اللازمة لاعتماد القوائم المالية؛ • الأفراد الذين تحددهم المنشأة بنفسها والذين يتبعون إجراءات خاصة بهم لاعتماد القوائم المالية.
ضرورة الاعتماد من المساهمين	لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين لازماً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية.

وعند تحديد وجود الأحداث اللاحقة وتقييم أثرها، ينفذ المراجع الخطوات الموضحة أدناه.

الشكل ١٣/١-٣

الإجراء	الوصف
تحديد أي أحداث لاحقة	يتم تنفيذ إجراءات المراجعة لتحديد أي أحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية. ويشمل هذا: • فهم إجراءات الإدارة (إن وجدت) الخاصة بتحديد الأحداث اللاحقة؛ • الاستفسار من الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) عن: – التعهدات أو القروض أو الضمانات الجديدة، – عمليات بيع أو اقتناء الأصول، التي حدثت أو تم التخطيط لها، – الزيادات في رأس المال أو إصدار أدوات الدين، – اتفاقيات الدمج أو التصفية، – الأصول التي تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو التي تعرضت للتلف (على سبيل المثال، بسبب حريق أو فيضان)، – الدعاوى القضائية والمطالبات والالتزامات المحتملة، – أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها أو من المرتقب إجراؤها، – أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، ستثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، – أي أحداث ذات صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية، – أي أحداث ذات صلة بقابلية استرداد الأصول؛ • قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات الإدارة والمكلفين بالحوكمة التي عُقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد؛ • قراءة التقارير المالية التي تم إعدادها بعد نهاية الفترة، إن وجدت.
الحصول على إفادات مكتوبة	يُنظر فيما إذا كان من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة تغطي أحداثاً لاحقة معينة لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع *(بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل إصدار القوائم المالية)*	• يتم مناقشة الأمر مع الإدارة (والمكلفين بالحوكمة)؛ • يُحدَّد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك: – يتم الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم الإدارة معالجة الأمر بها في القوائم المالية، – يتم تنفيذ أي إجراءات مراجعة إضافية ضرورية، – يتم إصدار تقرير مراجع جديد بشأن القوائم المالية المعدلة. وقد يشمل هذا أيضاً تضمين تاريخ إضافي في التقرير، يقتصر على التعديل (انظر الجزء الأول، الفصل ٢/١٣) أو تضمين فقرة للفت الانتباه. • عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، يصدر المراجع رأياً معدلاً. • إذا كان تقرير المراجع قد صدر بالفعل، يتم إخطار الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) بعدم إصدار القوائم المالية إلى أطراف ثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة. • إذا تم إصدار القوائم المالية بالرغم من الإخطار، يتم اتخاذ التصرف المناسب (بعد استشارة المستشار القانوني) لمنع الاعتماد على تقرير المراجع.

الإجراء	الوصف
الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع *(بعد إصدار القوائم المالية)*	• يتم مناقشة الأمر مع الإدارة (والمكلفين بالحوكمة)؛ • يتم تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك، يتم الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم الإدارة معالجة الأمر بها في القوائم المالية؛ • إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية: – يتم تمديد إجراءات مراجعة الأحداث اللاحقة حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع ما لم يتم تعديل تقرير المراجع ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على تعديل معين (انظر الجزء الأول، الفصل ٢/١٣)، – يتم تنفيذ أي إجراءات مراجعة إضافية ضرورية، – يتم تفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالموقف، – يقدم المراجع تقريراً جديداً بشأن القوائم المالية المعدلة؛ • يتم إصدار تقرير مراجع جديد أو معدل يتضمن فقرة "لفت انتباه" (انظر الجزء الأول، الفصل ٢/١٣). وإذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف: – يتم إخطار الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) بأن المراجع سيتخذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره؛ • إذا لم تتخذ الإدارة (أو المكلفون بالحوكمة) الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيتم اتخاذ التصرف المناسب (مثل استشارة المستشار القانوني) لمنع الاعتماد على تقرير المراجع.

نقاط يلزم مراعاتها

من مصلحة كل من المراجع والعميل إنجاز العمل اللازم لإصدار تقرير المراجع في الوقت المحدد. وسيحد هذا قدر الإمكان من مدى العمل الذي ينطوي عليه تحديد الأحداث اللاحقة وتقييمها وربما الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٢/١٣ *التأريخ المزدوج*

تؤدي في الغالب الأحداث اللاحقة التي تصبح معروفة بعد تاريخ تقرير المراجع إلى ضرورة تنفيذ المزيد من أعمال المراجعة التي تؤثر على أرصدة الحسابات والتقديرات المحاسبية والمخصصات والإفصاحات الأخرى في القوائم المالية. وفي هذه الحالات، يصدر تقرير مراجع جديد لا يتم تأريخه بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

ومع ذلك، ففيما يخص أحداث لاحقة معينة، يمكن أن تقتصر أعمال المراجعة الزائدة على التعديل الذي تم على القوائم المالية المذكور في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية. وفي هذه الحالات (وبافتراض أن الأنظمة أو اللوائح المحلية تسمح بذلك)، يتم الإبقاء على التاريخ الأصلي لتقرير المراجع، ولكن يُضاف تاريخ جديد (التأريخ المزدوج) لإعلام القراء بأن إجراءات المراجع اللاحقة للتاريخ الأصلي اقتصرت على التعديل اللاحق.

وفيما يلي مثال على التأريخ المزدوج:

- تم تأريخ تقرير المراجع الأصلي في ١٥ سبتمبر ××٢٠؛
- في ٢٢ أكتوبر ××٢٠، أعلنت الجهة عن بيع جزء كبير من أعمالها. وأعدت الإدارة الإيضاح (س) الجديد الذي يصف ذلك الحدث لإدراجه في القوائم المالية؛
- تم إنجاز أعمال المراجعة المنفذة على التفاصيل المذكورة في الإيضاح (س) في ٣ نوفمبر ××٢٠.

الصيغة المعدلة لتأريخ تقرير المراجع بتاريخين ستكون كما يلي:

"١٥ سبتمبر ××٢٠، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في ٣ نوفمبر ××٢٠".

١٤. الاستمرارية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية وآثارها المترتبة في تقرير المراجع.	٥٧٠

الشكل ١٤/٠-١

تقييم المخاطر

النظر في وجود أي أحداث/ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وسؤال الإدارة عن ذلك.

تفحص تقييم الإدارة للأحداث/الظروف المحتملة، وأي استجابات/خطط.

الانتباه الدائم للظروف أو الأحداث المحتملة طوال المراجعة.

الاستجابة للمخاطر

في حال التعرف على أحداث/ظروف:

- سؤال الإدارة عن خططها العملية؛
- تقويم الخطة العملية للإدارة؛
- التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة والأدلة الداعمة للافتراضات المستخدمة في تحديد توقعات التدفقات النقدية.

سؤال الإدارة عن الأحداث/الظروف التي وقعت بعد الفترة التي شملها تقييم الإدارة

النظر في أي حقائق أو معلومات إضافية تصبح متاحة.

إعداد التقرير

تحديد ما إذا:

- كان يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بالأحداث/الظروف التي تم تحديدها؛
- كان استخدام افتراض الاستمرارية مناسباً.

هل القوائم المالية تصف بصورة وافية أي أحداث/ظروف تتعلق بالاستمرارية وتفصح عن أي عدم تأكد جوهري؟

الحصول على إفادات الإدارة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٩/٥٧٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛ (ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ (ج) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

١٤/١ نظرة عامة

يُعد افتراض بقاء المنشأة كمنشأة مستمرة ركناً أساسياً في إعداد القوائم المالية.

ويوفر معيار المراجعة (٥٧٠) إرشادات بشأن المسؤولية التي يتحملها المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق بافتراض الاستمرارية وتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفيما يخص المنشآت المدرجة وغيرها التي يتضمن تقريرها أموراً رئيسة للمراجعة، فمما لا شك فيه أن تحديد حالة عدم تأكد جوهرية تتعلق بالاستمرارية ستستوفي الضوابط الخاصة بالأمور الرئيسة للمراجعة. ومع ذلك، لا يتم التقرير عن حالات عدم التأكد التي تتعلق بالاستمرارية على أنها أمور رئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، بل يتم التقرير عنها في قسم منفصل في تقرير المراجعة تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية". راجع معيار المراجعة (٥٧٠) للاطلاع على أمثلة لتقارير المراجعة التي تحتوي على حالة عدم تأكد تتعلق بالاستمرارية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢/٥٧٠	وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعَد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا 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 أ٢)

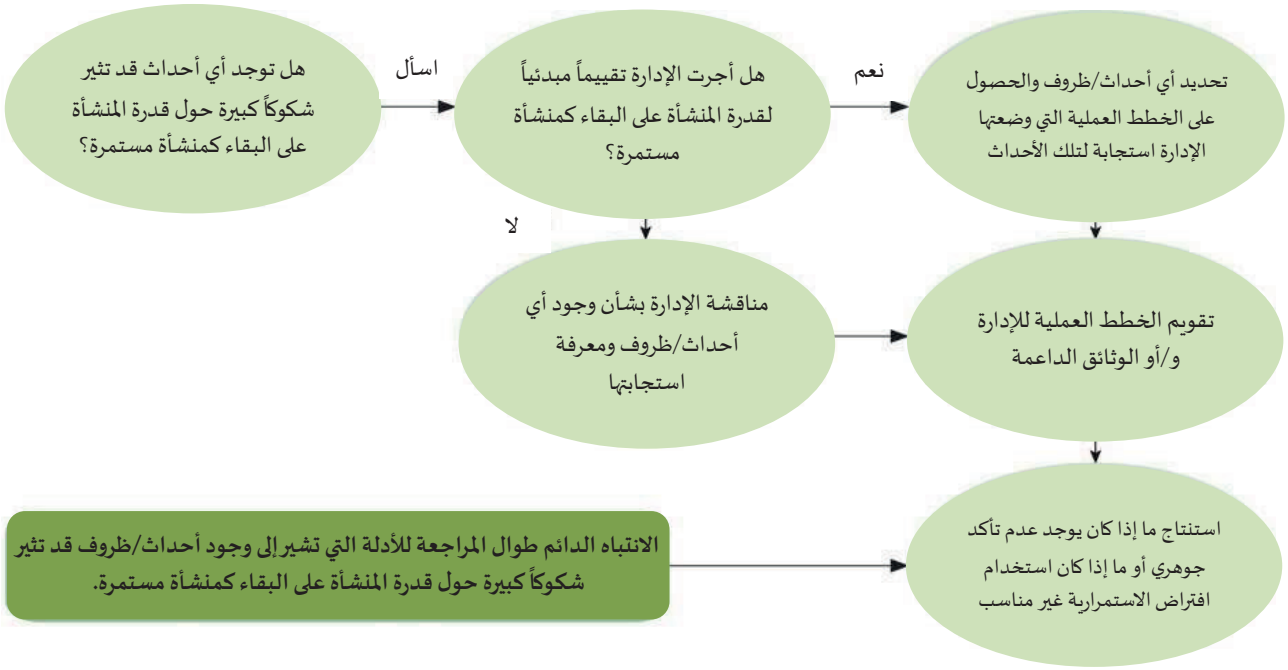
وعند استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يُنظر عادةً إلى المنشأة على أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون وجود نية أو ضرورة للتصفية أو إيقاف الأنشطة التجارية أو طلب الحماية من الدائنين بموجب الأنظمة أو اللوائح. وبناءً عليه، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

٢/١٤ إجراءات تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٥٧٠	عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثمّ: (راجع: الفقرات أ٣–أ٦) (أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفاً قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو (ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عمّا إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
١١/٥٧٠	يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة أ٧)

يمكن تلخيص المتطلبات على النحو الموضح في الشكل أدناه.

الشكل ١٤/٢-١



ويحتوي الشكل أدناه على أمثلة لبعض الأحداث أو الظروف التي قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة.

الشكل ١٤/٢-٢

المؤشرات	الوصف
مالية	• وجود مركز صافٍ بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة. • اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل. • المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين. • وجود تدفقات نقدية تشغيلية 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.
تشغيلية	• عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات. • خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل. • خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي. • مشكلات العمالة. • نقص الإمدادات المهمة. • ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير.
أخرى	• عدم الالتزام بالمتطلبات النظامية لرأس المال أو غيرها من المتطلبات النظامية. • 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.

وثمة عوامل أخرى قد تخفف في الغالب من أهمية الأحداث أو الظروف المذكورة أعلاه. 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 مورِّد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

١٤/٣ *تقويم تقييم الإدارة*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٥٧٠	يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠؛ أ١٢، أ١٣)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٥٧٠	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 المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (٥٦٠)، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)
١٤/٥٧٠	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.
١٥/٥٧٠	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 أ١٤، أ١٥)

تقويم خطط الإدارة في المنشآت الأصغر

قد لا تقوم الإدارة في المنشآت الأصغر بإعداد تقييم تفصيلي لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالعمل وبالآفاق المستقبلية المتوقعة.

وتشمل إجراءات التقويم المعتادة التي ينفذها المراجع:

- مناقشة فرص التمويل المتوسطة والطويلة المدى مع الإدارة؛
- تأييد نوايا الإدارة بفهم المنشأة الذي تم التوصل إليه والأدلة المستندية؛
- الوفاء بمتطلب أن تقوم الإدارة بمد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل. وقد يتحقق ذلك من خلال المناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة، وتقويم المراجع لنتائج تلك الإجراءات للتحقق من جدواها. فعلى سبيل المثال، قد يتم دعم التوقع بتحقيق إيرادات مستقبلية من المبيعات بأوامر البيع أو عقود البيع المحتملة؛
- الاستفسار عمّا إذا كانت الإدارة على علم بوجود أحداث/ ظروف وقعت بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ومن بين العوامل الخاصة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة:

- **قدرة المنشأة على تحمل الظروف المعاكسة**

  قد تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطيات اللازمة لاستمرار العمليات.

- **توفر التمويل**

  قد يشمل هذا توقف المصارف وغيرها من المقرضين عن دعم المنشأة. وقد يشمل أيضاً سحب، أو إجراء تغيير كبير في شروط، قروض أو ضمانات لقروض تم الحصول عليها من المدير المالك (أو من أطراف أخرى ذات علاقة مثل أفراد الأسرة).

- **التغيرات الأخرى الكبرى**

  قد تشمل الفقدان المحتمل لمورّد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

ويوضح الشكل التالي إجراءات المراجع في هذه الحالات.

الشكل ١٤/٣-١

الأمر	الوصف
الأدلة المستندية المتاحة	يتم توثيق: • شروط أي قرض وتمويل مقدم للمنشأة؛ • تفاصيل القروض تالية الاستحقاق لأطراف ثالثة مثل المصارف؛ • تفاصيل التمويل المأخوذ من أطراف ثالثة بناءً على ضمانات أو أصول شخصية مرهونة كضمان؛ • تفاصيل التغيرات الأخرى التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
صور الدعم الأخرى المتاحة	يتم تقويم قدرة المدير المالك أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة على: • تقديم صور الدعم الأخرى الضرورية مثل القروض أو الضمانات؛ • الوفاء بالالتزامات التي تتطلبها ترتيبات الدعم.
التغيرات الأخرى الكبرى	يتم التعامل مع الأثر الواقع على العمليات التشغيلية نتيجةً للتغيرات الكبرى مثل فقدان عميل رئيسي أو مورّد رئيسي أو موظف كبير أو فوات الإيرادات من المبيعات بسبب التقادم التقني أو ظهور منافس جديد أو غير ذلك.
طلب الحصول على المصادقات المكتوبة	يتم طلب الحصول على مصادقات مكتوبة بشأن: • شروط وأحكام الدعم المالي المقدم؛ • نوايا المدير المالك أو فهمه فيما يتعلق بالدعم المقدم.

١٤/٤ الاستجابة للمخاطر - عند تحديد أحداث

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٦/٥٧٠	في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الجوهري") من خلال تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٦) (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 أ١٧) (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 أ١٨، أ١٩) (١) تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولَّدة 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 أ٢٠)

عندما يحدد المراجع أحداثاً/ظروفاً تتعلق بالاستمرارية، تتمثل الخطوة التالية في تنفيذ المزيد من الإجراءات (من بينها النظر في العوامل المُخفِّفة) لتحديد ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري.

عدم التأكد الجوهري

قد يتم تحديد أحداث أو ظروف تثير شكوكاً 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 العرض العادل للقوائم المالية، أو لخلو القوائم المالية من التضليل في حالة إطار الالتزام.

وتشمل عادةً خطط الإدارة العملية لمواجهة القضايا المتعلقة بالاستمرارية استراتيجية واحدة أو أكثر مما يلي:

- تصفية الأصول؛ أو
- اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون؛ أو
- الحد من النفقات أو تأجيلها؛ أو
- إعادة هيكلة العمليات التشغيلية، بما فيها المنتجات والخدمات؛ أو
- السعي للاندماج أو الاستحواذ؛ أو
- زيادة رأس المال.

ويوضح الشكل التالي الخطوات التي يتخذها المراجع لمواجهة القضايا المتعلقة بالاستمرارية.

الشكل ١٤/٤-١

الأمر	الوصف
الحصول على تقييم الإدارة وخطتها	يُطلب من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة إذا لم يكن قد تم تقديم هذا التقييم بالفعل.
تقويم الخطط العملية للإدارة	يتم تقويم التصرفات المستقبلية للإدارة للتعامل مع تقييم الاستمرارية. ويتم تناول ما يلي: • هل نتيجة الخطط ستحسن من الوضع؟ • هل الخطط مجدية في ظل الظروف القائمة؟ • ما مدى إمكانية الاعتماد على التنبؤات الخاصة بالأرباح/التدفقات النقدية، وهل يوجد ما يدعم الافتراضات المستخدمة؟ • تحديد ومناقشة، والحصول على أدلة بشأن، العوامل الأخرى التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل: – ضعف النتائج التشغيلية الحالية، – مخالفة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض، – الإشارات التي ترد في محاضر الاجتماعات إلى صعوبات التمويل، – وجود دعاوى قضائية/مطالبات وتقديرات للآثار المالية المترتبة عليها، – وجود ترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة وغيرها لتوفير الدعم المالي أو الحفاظ عليه، وقانونية تلك الترتيبات وإمكانية إنفاذها، – القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة وغيرها على توفير أموال أو ضمانات إضافية للقروض، – الأحداث اللاحقة الأخرى، – المؤشرات على الغش مثل تجاوزات الإدارة أو المعاملات الوهمية أو إخفاء الحقائق الجوهرية. • استمرار وجود تسهيلات الاقتراض، وشروطها وكفايتها. • التقارير الخاصة بالإجراءات التنظيمية. • مدى كفاية الدعم المقدم لأية عمليات استبعاد مُخططة للأصول. ويُنظر أيضاً في أثر أي عوامل أو معلومات أخرى تظهر بعد تاريخ التقييم الذي أجرته الإدارة والخطط التي وضعتها.
الحصول على إفادات مكتوبة	تُطلب إفادات مكتوبة من الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط.

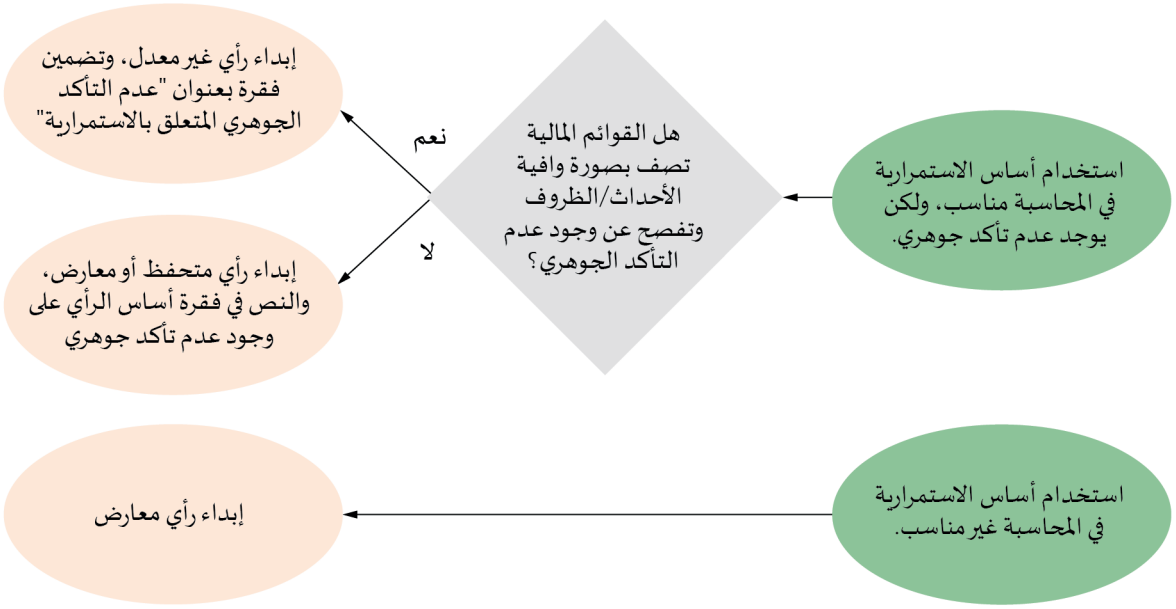
٥/١٤ إعداد التقرير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٧/٥٧٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.
١٨/٥٧٠	استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويكون عدم التأكد جوهرياً عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حداً يستلزم، بحسب حكم المراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢) (أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو (ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.
١٩/٥٧٠	إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣) (أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ (ب) تُفصح بشكلٍ واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، قد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.
٢٠/٥٧٠	في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)
٢١/٥٧٠	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 أ٢٦، أ٢٧)
٢٢/٥٧٠	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 أ٢٨–أ٣١، أ٣٤) (أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة ١٩؛ (ب) بيان أن هذه الاحداث 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.
٢٣/٥٧٠	في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: أ٣٢–أ٣٤) (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 بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.
٢٤/٥٧٠	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 أ٣٥)
٢٥/٥٧٠	ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي: (أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛ (ب) ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في إعداد وعرض القوائم المالية؛ (ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛ (د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع، عند الانطباق.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٦/٥٧٠	في حالة وجود تأخر كبير في اعتماد القوائم المالية من جانب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع الاستفسار عن أسباب هذا التأخير. 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.

تتمثل الخطوة الأخيرة في تحديد أثر الأحداث/الظروف التي تم تحديدها على تقرير المراجعة وإبلاغ القرار إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، عند الاقتضاء. ويلخص الشكل التالي المتطلبات الخاصة بذلك.

الشكل ١٤/٥-١



١٥. ملخص بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
ملخص بمتطلبات المراجعة في معايير محددة لم يتم تناولها في موضع آخر في هذا الدليل.	٢٥٠ (المُحدَّث)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠

١/١٥ نظرة عامة

يحتوي هذا الفصل على ملخص بمتطلبات المراجعة الواردة في المعايير والتي لم يتم تناولها على وجه الخصوص في موضع آخر في هذا الدليل، كما هو مبين في الشكل أدناه.

الشكل ١/١٥-١

معيار المراجعة	العنوان	إشارة إلى الفصل
٢٥٠ (المُحدَّث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	ج١- ٢/١٥
٤٠٢	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية	ج١- ٣/١٥
٥٠١	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة	ج١- ٤/١٥
٥١٠	ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	ج١- ٥/١٥
٦٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)	ج١- ٦/١٥
٦١٠	استخدام عمل المراجعين الداخليين	ج١- ٧/١٥
٦٢٠	استخدام عمل خبير استعان به المراجع	ج١- ٨/١٥
٧٢٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	ج١- ٩/١٥

٢/١٥ معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

الشكل ١٥/٢-١

رقم الفقرة	أهداف المعيار
١١/٢٥٠	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.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٢٥٠	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 أ٩، أ١٠)

أنواع الأنظمة واللوائح

يميز معيار المراجعة ٢٥٠ (المُحدَّث) بين مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(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؛

(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؛
- قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها؛
- تفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، عدم الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو المتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو اللوائح البيئية).

ولذلك، فقد يكون لعدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح تأثير جوهري على القوائم المالية

وتشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح:

(أ) المعاملات التي تبرمها المنشأة أو التي يبرمها باسمها أو بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.

(ب) سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة. ومثال ذلك، قبول شخص في أحد المناصب الإدارية الرئيسية، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة في مقابل ضمان تعيين ذلك المورد لتقديم الخدمات أو تنفيذ العقود للمنشأة.

ومن أنواع الأنظمة واللوائح التي قد يكون لعدم الالتزام بها تأثير على القوائم المالية:

(أ) الغش والفساد والرشوة

(ب) غسل الأموال وتمويل الإرهاب والمتحصلات المتأتية من الجرائم

(ج) أسواق الأوراق المالية والتداول فيها

(د) المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى

(هـ) حماية البيانات

(و) التزامات ومدفوعات الضرائب والزكاة ومعاشات التقاعد

(ز) حماية البيئة

(ح) الصحة والسلامة العامة

مسؤولية الإدارة

تقع المسؤولية في منع واكتشاف عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تشمل التصرفات التي تتخذها الإدارة لمواجهة هذه المخاطر:

- الاحتفاظ بسجل للأنظمة المهمة، وسجل لأية شكاوى يتم تلقيها؛
- متابعة المتطلبات النظامية وتصميم إجراءات/أدوات رقابة داخلية لضمان الالتزام بهذه المتطلبات؛
- تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات النظامية؛
- وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها وتطبيقها واتباعها؛
- التأكد من تدريب الموظفين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني والتأكد من فهمهم لها.

مسؤولية المراجع

تم تحديد متطلبات مختلفة لكلٍ من نوعي الأنظمة واللوائح. ففيما يخص الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن مدى الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح. وفيما يخص الأنظمة واللوائح التي ليس لها تأثيرٌ مباشرٌ، 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.

والمراجع مُطالبٌ أيضاً بالاستجابة بشكل مناسب لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي يتم التعرف عليه أثناء المراجعة (على سبيل المثال، قد توجد متطلبات اتصال إضافية).

وتجدر الإشارة إلى أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

وتختص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح. ومع ذلك، فإن تدريب المراجع وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

وعندما يحدد المراجع حالات عدم التزام، يلزم مراعاة أثر ذلك على القوائم المالية وجوانب المراجعة الأخرى (مثل نزاهة الإدارة/الموظفين).

تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٢٥٠	في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، 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 أ١١)

تنطوي إجراءات تقييم المخاطر على التوصل إلى فهمٍ عامٍ للإطار النظامي والتنظيمي وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار. وقد يشتمل التوصل إلى هذا الفهم العام على الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ١٥/٢-٢

الإجراء	الوصف
تحديد الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالقوائم المالية	ما الأنظمة واللوائح التي تتناول: • شكل ومحتوى القوائم المالية؟ • قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؟ • المحاسبة عن المعاملات التي تتم بموجب عقود حكومية؟ • استحقاق أو إثبات مصروفات الزكاة وضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد؟
الاستفسار من الإدارة	• ما الأنظمة أو اللوائح الأخرى القائمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير بالغ على عمليات المنشأة (على سبيل المثال، تراخيص التشغيل، شروط القروض المصرفية، اللوائح البيئية، وخلافه)؟ • ما السياسات والإجراءات التي يتم استخدامها لأجل: – ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؟ – تحديد المطالبات الناتجة عن الدعاوى القضائية وتقويمها والمحاسبة عنها؟ • ما المخالفات (إن وجدت) التي وقعت للوائح والأنظمة الأخرى ونجمت عنها غرامات أو دعاوى قضائية أو غير ذلك من التبعات؟ • ما الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها أو الإجراءات الأخرى القائمة فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المزعومة؟
الفحص المادي للمراسلات ذات الصلة	يتم الاطلاع على المراسلات والتقارير ووسائل التواصل الأخرى مع السلطات المعنية بمنح التراخيص والسلطات التنظيمية ذات الصلة.

الاستجابة للمخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٢٥٠	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 أ١٢)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٥٠	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 أ١٣، أ١٤) (أ) الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛ (ب) الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.
١٦/٢٥٠	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 أ١٥)
١٧/٢٥٠	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 أ١٦)
١٨/٢٥٠	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.

تتناول خطة المراجعة أموراً كتلك الموضحة في الشكل التالي.

الشكل ١٥/٢-٣

الإجراء	الوصف
تحديد حالات عدم الالتزام؟	قد تشتمل إجراءات المراجعة على ما يلي: • الفحص المادي لمحاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة واللجان الرئيسية مثل لجنة المراجعة والوثائق الأخرى ذات الصلة؛ • الاستفسار من الإدارة والمستشار القانوني عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقييمات؛ • تنفيذ اختبارات أساس لتفاصيل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة	تُطرح أسئلة على الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بتلك الأنظمة واللوائح (التي تم تحديدها بالفعل) التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.
الحصول على الأدلة	قد يكون بعض أحكام الأنظمة واللوائح ذا صلة مباشرة بإقرارات محددة في أرصدة الحسابات فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل. ويتعين على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن تحديد المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية لإظهار الالتزام (أو عدم الالتزام) بالأحكام ذات الصلة في تلك الأنظمة واللوائح.
الحصول على إفادات الإدارة	يُطلب من الإدارة تأكيد أن جميع حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، قد تم الإفصاح عنها.

قد توفر الأمور الآتية مؤشراً على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح:

الشكل ١٥/٢-٤

	يُنظر فيما يلي:
مؤشرات 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 تنتمي إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم الحصول عليها بالفعل.
	الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.

	يُنظر فيما يلي:
	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.
	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 في وسائل الإعلام.

عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٩/٢٥٠	عندما يصبح المراجع على دراية بمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨) (أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛ (ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٩)
٢٠/٢٥٠	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 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 أ٢٠-أ٢٢)
٢١/٢٥٠	إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على المراجع تقويم التأثير الذي يلحق برأيه بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
٢٢/٢٥٠	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 أ٢٣-أ٢٥)
٢٣/٢٥٠	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، إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.
٢٤/٢٥٠	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.
٢٥/٢٥٠	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 سيقدَّم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

عند الاشتباه في عدم التزام محتمل بالأنظمة واللوائح، يستجيب المراجع على النحو الموضح في الشكل التالي.

الشكل ١٥/٢-٥

الخطوة	استجابة المراجع
١.	التوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف. وينبغي أن يكون هذا كافياً لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية أو لتحديد ما إذا كانت هناك مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير.
٢.	توثيق ما يتم اكتشافه ومناقشته مع المستوى الإداري المناسب (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح). وفي حال الاعتقاد بأن عدم الالتزام كان متعمداً وجوهرياً، ينبغي على المراجع أن يبلغ عمّا قام باكتشافه دون إبطاء. وإذا لم يكن ممكناً التحقق من صحة ما يكفي من المعلومات بشأن عدم الالتزام المشتبه فيه والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية، ينظر المراجع في التأثير الذي يلحق تقريره بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
٣.	تقويم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى. ويُنظر على وجه الخصوص في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة عندما تكون الإدارة أو المكلفين بالحوكمة متورطين أو على دراية بالأمر.
٤.	التقرير عن الأمر إلى مستوى السلطة التالي الأعلى في حال تورط الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة. وعند عدم وجود سلطة أعلى، ينظر المراجع في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.
٥.	النظر في الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وأي متطلبات بإبلاغ السطات المعنية خارج المنشأة. ويشمل هذا مراجعي المجموعة، عند الاقتضاء.

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٦/٢٥٠	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.
٢٧/٢٥٠	إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
٢٨/٢٥٠	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 تقويم تأثير ذلك على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
٢٩/٢٥٠	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 أ٢٨-أ٣٤) (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.

إذا خلص المراجع بعد نقاشه مع الإدارة إلى وجود تأثير جوهري لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه على القوائم المالية وعدم إظهار ذلك بصورة كافية، فقد يكون من الضروري عندئذ إبداء رأي معدل على النحو الموضح أدناه:

الاستنتاج المتوصل إليه	استجابة المراجع
عدم الالتزام له تأثير جوهري على القوائم المالية	إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض بشأن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
فرضت الإدارة قيداً على نطاق العمل المنفذ	إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي بشأن القوائم المالية على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

الاستنتاج المتوصل إليه	استجابة المراجع
القيود على العمل المنفذ تفرضها الظروف وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة	تقويم تأثير ذلك على رأي المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

إضافة إلى الآثار المترتبة في تقرير المراجع، قد يكون من الضروري التقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وقد ينطبق هذا عندما:

(أ) تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع القيام بذلك؛ أو

(ب) يحدد المراجع أن القيام بذلك يعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

(ج) تمنح الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة المراجع الحق في القيام بذلك.

وعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد سلوك وآداب المهنة أن يتخذ المراجع خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تصرفات إضافية، قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وتوضح قواعد سلوك وآداب المهنة أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية بموجب قواعد سلوك وآداب المهنة. ومع ذلك، فقد يُمنع التقرير عن عدم الالتزام في ظروف معينة بسبب واجب السرية الذي يتحمله المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويتعين على المراجع مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنه قد يكون باستطاعتهم تقديم أدلة مراجعة إضافية. 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 الخصوص الإبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه. وفي هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

متطلبات التوثيق

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٠/٢٥٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦) (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.

يشمل التوثيق المعتاد ما يلي:	
العمل المنفذ	تفاصيل الإجراءات المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
الوثائق ذات الصلة	نسخ من السجلات أو الوثائق ذات الصلة.
المناقشات والاستنتاجات	مدونات النقاشات التي تمت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الأطراف الأخرى خارج المنشأة بشأن عدم الالتزام المحتمل. وينبغي أن تشتمل هذه المدونات أيضاً على ردود الإدارة والمكلفين بالحوكمة على الأمور التي تم طرحها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
متطلبات أخرى	أي متطلبات إضافية خاصة بالتوثيق منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

٣/١٥ معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٧/٤٠٢	تتمثل أهداف مراجع المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي: (أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛ (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابةً لتلك المخاطر.

الشكل ١٥/٣-١

تقييم المخاطر

ما الخدمات (ذات الصلة بالمراجعة) التي تقدمها المنشأة الخدمية؟

ما أدوات الرقابة الداخلية المطبقة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة؟

ما مدى الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية؟

هل يتوفر تقرير من النوع ١ أو ٢؟

الاستجابة للمخاطر

هل يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة من داخل المنشأة المستفيدة؟

إذا لم يكن ذلك ممكناً:

- الترتيب لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية، أو
- تحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد على تقرير من النوع ٢، في حال توفره.

الاستفسار عن أحداث مثل الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.

إعداد التقرير

لا يُشار إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية إلا إذا كان تقرير المراجع معدلاً.

في حال عدم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يتم تعديل تقرير المراجع

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٨/٤٠٢	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) أدوات الرقابة المكملة 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 وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار 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 نُظُم 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 نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة. (ح) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (ط) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

في غالب الأحيان، تسند العديد من المنشآت (بما فيها المنشآت الصغيرة للغاية) إلى أطراف خارجية أنشطة معينة تتعلق بالمعالجات المالية مثل:

- الرواتب؛
- المبيعات عبر الإنترنت؛
- خدمات تقنية المعلومات؛
- إدارة الأصول (تخزين المخزون، الاستثمارات، وخلافه)؛
- خدمات إمساك الدفاتر. يشمل هذا معالجة المعاملات والاحتفاظ بالسجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

ويُشار إلى هذه المنشآت المستقلة (التي تقدم خدمات تتعلق بإعداد التقرير المالي) بلفظ "المنشآت الخدمية".

وعند استخدام المنشآت الخدمية، يلزم أن ينظر المراجع في أثر هذه الترتيبات على الرقابة الداخلية للمنشأة قيد المراجعة. ويشمل هذا:

- الحصول على ما يكفي من المعلومات لتقييم مخاطر التحريف الجوهري؛
- تصميم استجابات مناسبة.

وفي المنشآت الأصغر، قد تكون للخدمات المسندة إلى أطراف خارجية أهمية كبيرة في التشغيل الدائم للمنشأة، ولكنها قد لا تكون ذات صلة بالمراجعة. ويحدث هذا عندما توجد أدوات رقابة كافية داخل المنشأة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري، أو عندما يمكن تنفيذ إجراءات مراجعة أساس لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

نقاط يلزم مراعاتها

لا يعفي استخدام المنشآت الخدمية لإعداد القوائم المالية الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.

ويوجد نوعان من التقارير التي قد تصدرها المنشآت الخدمية لمستخدميها:

- **تقارير من النوع (١) - وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية**

توفر هذه التقارير أدلة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، وليس فاعليتها التشغيلية. وقد توفر هذه التقارير معلومات مفيدة، ولكنها تُعد ذات استخدام محدود للمراجع عند فهم ما إذا كانت أدوات الرقابة الرئيسية في المنشأة الخدمية قد عملت بفاعلية أثناء الفترة قيد المراجعة.

- **تقارير من النوع (٢) - وصف وتصميم أدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية**

قد يستخدم المراجع هذه التقارير للنظر فيما إذا كانت:

– أدوات الرقابة التي اختبرها مراجع المنشأة الخدمية تُعد ذات صلة بالمعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة قيد المراجعة،

– الاختبارات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات تُعتبر كافية (أي طول الفترة التي تغطيها اختبارات مراجع المنشأة الخدمية، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات).

تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٤٠٢	يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢) (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 أ٣–أ٥) (ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي قامت بمعالجتها المنشأة الخدمية أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية؛ (راجع: الفقرة أ٦) (ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرة أ٧) (د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)
١٠/٤٠٢	يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، أن يُقوِّم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة المستفيدة التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تُطبق على المعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)
١١/٤٠٢	يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يحدد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٤٠٢	إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة غير قادر على التوصل إلى فهمٍ 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 ذات الصلة في المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

عند استخدام منشآت خدمية، ينظر المراجع في الأمور الموضحة في الشكل أدناه.

الشكل ١٥/٣-٢

الأمر	الوصف
ما الخدمات (ذات الصلة بالمراجعة) التي يتم تقديمها؟	• يتم تحديد: – طبيعة الخدمات المقدمة؛ – الأهمية النسبية للمعاملات التي تمت معالجتها؛ – الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة. • يتم الاطلاع على شروط العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. • يتم تحديد درجة التفاعل (الأنشطة) بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. • يتم الاطلاع على تقارير المنشآت الخدمية أو مراجعي المنشآت الخدمية (بما فيها خطابات الإدارة) أو المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
ما هي أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة المطبقة؟	• هل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ذات صلة بالمراجعة؟ إذا لم تكن كذلك، فسيكون اتباع منهج قائم على الإجراءات الأساس كافياً. وإذا كانت كذلك، فيجب على المراجع الاطمئنان إلى أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة ومطبقة على نحوٍ مناسب. • هل توجد أدوات رقابة وضعتها المنشأة المستفيدة (يمكن اختبارها) تخفف من مخاطر المعالجة الجوهرية، بغض النظر عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ على سبيل المثال، قد تشمل أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة المستفيدة على الرواتب: – مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بالتقارير المستلمة منها بعد معالجة البيانات؛ – إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية؛ – تفحص المبلغ الإجمالي للرواتب للتأكد من مدى معقوليته.
ما مدى الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية؟	• الحصول على أي تقارير متاحة من النوع (١) أو النوع (٢). وتنص العقود مع المنشآت الخدمية في الغالب على تقديم هذه التقارير؛ أو • الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على معلومات محددة؛ أو • زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات المطلوبة؛ أو • الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات المطلوبة.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم التحقق من صيغة تقارير المنشأة الخدمية لمعرفة ما إذا كانت توجد أي قيود محتملة على استخدامها. وقد تنطبق تلك القيود على الإدارة والمنشأة الخدمية وعملائها ومراجعي المنشأة المستفيدة.

الاستجابة للمخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٤٠٢	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 أ٢١)
١٤/٤٠٢	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 الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة؛ (ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكمِّلة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عمّا إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)
١٥/٤٠٢	عند الاستجابة للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعيار 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 أ٢٤–أ٢٨)
١٦/٤٠٢	عندما يتضمن تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعاً بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية: (أ) الحصول على تقرير من النوع (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 أ٢٩، أ٣٠)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٧/٤٠٢	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 وفاعليتها التشغيلية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛ (ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عمّا 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 أ٣١–أ٣٩)
١٩/٤٠٢	يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عمّا 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 بهذه 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 أ٤١)

عند الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها، ينظر المراجع في الأمور التالية.

الشكل ١٥/٣-٣

الأمر	الوصف
هل يمكن الحصول على الأدلة الضرورية من داخل المنشأة المستفيدة؟	إذا أمكن ذلك، يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة. وإذا لم يكن ذلك ممكناً، يتم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة للحصول على الأدلة، مثل الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية بالنيابة عن مراجع المنشأة المستفيدة.
تحديد مدى إمكانية الاعتماد على التقرير من النوع (١) أو النوع (٢)	• النظر في الكفاءة المهنية للمراجع واستقلاله وكفاية المعايير التي صدر التقرير بموجبها؛ • تقويم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛ • تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة ذات الصلة بالمراجعة؛ • تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكمِّلة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم لما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. ويُلاحظ أن التقارير من النوع (١) لا توفر أية أدلة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية في المنشأة الخدمية على مدى أية فترة زمنية. وفي حال عدم وجود تقارير من النوع (٢)، فقد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ تلك الاختبارات.
اختبار السجلات وأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة	يتم الحصول، إن أمكن، على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة، من السجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة.

الأمر	الوصف
الحصول على أدلة المراجعة من المنشأة الخدمية	في حال عدم كفاية سجلات المنشأة المستفيدة، يتم الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عن طريق: • الحصول على تقرير من النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو • تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو • الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابةً عن مراجع المنشأة المستفيدة.
الاستفسار عن الأحداث المهمة *(الغش وما إلى ذلك)*	يُستفسَر من الإدارة عمّا إذا كانت قد أصبحت على دراية (أو تلقت إشعاراً من المنشأة الخدمية) بأي حالات غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو تحريفات غير مصححة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.

إعداد التقرير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٤٠٢	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 أ٤٢)
٢١/٤٠٢	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 أ٤٣)
٢٢/٤٠٢	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 أ٤٤)

عند صدور تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) من المنشأة الخدمية، فإن تقرير المراجع بشأن المنشأة المستفيدة لا يشير إلى تقرير المنشأة الخدمية، ما لم تتطلب الأنظمة ذلك.

ومع ذلك، فعندما يعتزم مراجع المنشأة المستفيدة إصدار تقرير معدل بسبب رأي معدل في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يُمنع من الإشارة إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية إذا كان ذلك يساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي هذه الحالات، يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يذكر في تقرير مراجعته أن الإشارة إلى مراجع المنشأة الخدمية لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الرأي.

٤/١٥ *معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"*

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٥٠١	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.

حضور الجرد الفعلي للمخزون

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٥٠١	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 أ١–أ٣) (١) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعليّ للمخزون؛ (راجع: الفقرة أ٤) (٢) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة أ٥) (٣) الفحص المادي للمخزون؛ (راجع: الفقرة أ٦) (٤) تنفيذ عمليات جرد اختباري؛ (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨) (ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.
٥/٥٠١	إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة 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 أ٩–أ١١)
٦/٥٠١	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.
٧/٥٠١	إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)
٨/٥٠١	إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجراءين التاليين أو كليهما: (أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المُحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة أ١٥) (ب) تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ١٦)

عندما يكون المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، يتعامل المراجع مع وجوده وحالته على النحو الموضح أدناه.

الشكل ١٥/٤-١

الإجراء	الوصف
حضور الجرد الفعلي	• تقويم تعليمات الإدارة لتسجيل/الرقابة على نتائج الجرد؛ • ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ • الفحص المادي للمخزون وتنفيذ عمليات جرد اختبارية؛ • مطابقة التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد ونهاية الفترة؛ • تنفيذ إجراءات بديلة إذا كان الجرد الفعلي غير ممكن عملياً.
المصادقة على/الفحص المادي للمخزون المحتفظ به لدى الغير	• طلب الحصول على مصادقات بشأن كميات/حالة المخزون المحتفظ به؛ • تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة.

الاستفسار بشأن الدعاوى القضائية والمطالبات

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٥٠١	يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تؤدي إلى حدوث خطر تحريف جوهري، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ١٧–أ١٩) (أ) الاستفسار من الإدارة، وحيثما يكون ذلك ممكناً من أشخاص آخرين داخل المنشأة، 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 أ٢٠)
١٠/٥٠١	إذا قام المراجع بتقييم خطر تحريف جوهري يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المُنفَّذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على المراجع، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على المراجع القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعده 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 أ٢١–أ٢٥)
١١/٥٠١	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 لمعيار المراجعة (٧٠٥).
١٢/٥٠١	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.

لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري، ينفذ المراجع الإجراءات الموضحة في الجدول التالي.

الشكل ١٥/٤-٢

الإجراء	الوصف
طرح الاستفسارات والاطلاع على الوثائق ذات الصلة	• الاستفسار من الإدارة ومن غيرها؛ • الاطلاع على محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة؛ • الاطلاع على المراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني؛ • تفحص حسابات المصروفات القضائية.
الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي	عند تحديد وجود دعاوى قضائية أو مطالبات، أو الاشتباه في وجودها، يطلب المراجع من الإدارة إعداد خطاب استفسار ليقوم هو بإرساله إلى مستشار قانوني خارجي لمطالبته بإبلاغ المراجع مباشرة بالتفاصيل المتعلقة بالمطالبات وخلافه. وإذا كان هذا الإجراء محظوراً، أو إذا رفضت الإدارة إعطاء الإذن للاتصال بالمستشار الخارجي، يتم تنفيذ إجراءات بديلة مثل الاطلاع على جميع الوثائق المتاحة وتوجيه استفسارات إضافية. وفي حال عدم كفاية الإجراءات البديلة، يتم تعديل رأي المراجع عندئذ.
الحصول على إفادات الإدارة	يُطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة تقديم إفادات مكتوبة بأن جميع الدعاوى القضائية والمطالبات المعروفة، الفعلية أو المحتملة، قد تم الإفصاح والمحاسبة عنها على نحو سليم في القوائم المالية.

المعلومات القطاعية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٥٠١	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 أ٢٦) (أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثمّ: (راجع: الفقرة أ٢٧) (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.

نظراً لأن المعلومات القطاعية غير منطبقة في الغالب عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، فلم يتم تناولها في هذا الدليل.

٥/١٥ معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٥١٠	عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت: (أ) الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية؛ (ب) السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد 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.

يقدم هذا المعيار إرشادات بشأن الأرصدة الافتتاحية عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة، أو عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد قام بمراجعتها مراجع آخر.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٥١٠	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.
٦/٥١٠	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 أ١، أ٢) (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 أ٣–أ٧) (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 تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.
٧/٥١٠	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 خلُص 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).

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٨/٥١٠	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.
٩/٥١٠	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).
١٠/٥١٠	إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ٨)
١١/٥١٠	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).
١٢/٥١٠	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 لمعيار المراجعة (٧٠٥).
١٣/٥١٠	إذا تضمن رأي المراجع السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وجوهرياً للقوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على المراجع أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٧١٠). (راجع: الفقرة أ٩)

فيما يلي ملخص بالمتطلبات.

الشكل ١٥/٥-١

الأمر	الوصف
هل الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات يمكن أن تؤثر على الفترة الحالية؟	• قراءة أحدث قوائم مالية وتقرير المراجع السابق (إن وجد)؛ • تحديد أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها بشكل صحيح وأنها تعكس استخدام السياسات المحاسبية المناسبة؛ • الاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق؛ • تنفيذ إجراءات مراجعة في الفترة الحالية للحصول على أدلة بشأن الأرصدة الافتتاحية. ولهذا أهمية خاصة عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة لم تتم مراجعتها.
تحديد أثر التحريفات التي تم التعرف عليها على الفترة الحالية	• تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة؛ • تقويم أي تعديل في رأي المراجعة للمراجع السابق؛ • ضمان أن السياسات المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها على نحوٍ متسق خلال الفترة الحالية.

الأمر	الوصف
تحديد الأثر على رأي المراجعة	إذا كان رأي المراجعة المعدل الخاص بالمراجع السابق لا يزال ملائماً أو إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية (وتأثير ذلك التحريف لم تتم المحاسبة عنه، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه، بشكل مناسب)، فسيكون من الضروري إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض. وينبغي النظر أيضاً في الحاجة إلى تضمين فقرة "أمور أخرى".

٦/١٥ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٨/٦٠٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) تحديد ما إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة؛ (ب) إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة: (١) التواصل بوضوح مع مراجعي المكونات بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم على المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات والنتائج التي يتوصلون إليها؛ (٢) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المالية للمكونات وآلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٩/٦٠٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) المكون: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات أ٢–أ٤) (ب) مراجع المكون: المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٧) (ج) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون. (د) الأهمية النسبية للمكون: الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة. (هـ) المجموعة: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد. (و) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة. (ز) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة. (ح) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه مراجع واحد مشارك فيما يتعلق بعمل مراجع آخر مشارك. (ط) فريق ارتباط المجموعة: الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية التوحيد، ويُقوِّمون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة. (ي) القوائم المالية للمجموعة: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة. (ك) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة. (ل) أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها. (م) المكوّن المهم: مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (١) تكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

يقدم هذا المعيار إرشادات بشأن اعتبارات خاصة تنطبق على عمليات مراجعة المجموعات. ويوضح المعيار المسؤوليات والاتصالات والمتطلبات الخاصة بكل من:

- الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المجموعات، وفرق ارتباطات المجموعات؛
- مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ أعمال (مثل مراجعة قسم أو فرع أو منشأة تابعة في المجموعة) بالنيابة عن فريق ارتباط المجموعة ثم يرفعون تقريراً بالنتائج.

وقد تكون المتطلبات الموضحة مفيدة أيضاً في مواقف أخرى عندما يقوم المراجع بإشراك مراجع آخر في جانب من جوانب مراجعة القوائم المالية. (قد يشمل هذا ملاحظة جرد المخزون أو تنفيذ إجراءات محددة في موقع بعيد.)

نقاط يلزم مراعاتها

لمكونات المجموعة تعريف واسع النطاق. وقبل الخلوص إلى عدم انطباق هذا المعيار، يلزم التأكد أولاً من عدم وجود مكون مهم. وقد ينشأ المكون عن الهيكل التنظيمي للمنشأة (مثل المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع أو المشروعات المشتركة أو المنشآت المستثمر فيها التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة) أو نُظُم التقرير المالي المُنظَّمة حسب المهام أو المنتجات أو الخدمات أو المواقع الجغرافية.

وفي حال وجود مكون مهم، يوضح هذا المعيار عدداً من المتطلبات تتعلق بما يلي:

- مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة؛
- التخطيط للمراجعة والأهمية النسبية؛
- تقييم المخاطر والاستجابة لها؛
- العلاقات بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات؛
- طبيعة ومدى الاتصالات؛
- أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد.

ملحوظة: بافتراض عدم شيوع عمليات مراجعة المجموعات عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، يحتوي الشكل التالي على اقتباسات فقط من المتطلبات العديدة الواردة في المعيار.

الشكل ١٥/٦-١

اقتباسات موجزة من قسم المتطلبات	
المسؤولية ١١/٦٠٠	• يُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية. • لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجع أي مُكَوِنّ.
القبول/ الاستمرار والتخطيط ١٦–١٢/٦٠٠	• يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومُكَوِنّاتها وبيئاتها، بما يكفي لتحديد المكونات التي من المرجح أن تكون مكوّنات مهمة. • يجب أن يوافق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على شروط ارتباط مراجعة المجموعة. • يجب على فريق ارتباط المجموعة وضع استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وتطوير خطة لمراجعة المجموعة.
فهم المجموعة ومُكَوناتها وبيئاتها ١٨ ،١٧/٦٠٠	يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهمٍ كافٍ للقيام بما يلي: • تأكيد تحديده الأوليّ لمكونات المجموعة التي من المرجح أن تكون مهمة، أو إعادة النظر فيه؛ • تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
فهم مراجع مُكَوِنّ المجموعة ٢٠ ،١٩/٦٠٠	إذا خطط فريق ارتباط المجموعة لأن يطلب من مراجع أحد المكونات تنفيذ أعمال بشأن المعلومات المالية الخاصة بهذا المكون، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يتوصل إلى فهم لما يلي: • ما إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة وسيلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً؛ • الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن؛ • ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجع المكوّن بالقدر اللازم للتوصل إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ • ما إذا كان مراجع المكوّن يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على المراجعين.

اقتباسات موجزة من قسم المتطلبات	
الأهمية النسبية ٦٠٠/٢١–٢٣	يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما يلي: • الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة؛ • مبالغ أقل من الأهمية النسبية للمجموعة، عند الاقتضاء، لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة؛ • الأهمية النسبية للمُكوِّنات التي سينفذ مراجعو المكونات مراجعةً أو فحصاً لها لأغراض مراجعة المجموعة؛ • الحد الذي إذا تخطته التحريفات فلن يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح بالنسبة للقوائم المالية للمجموعة. ويجب على فريق المجموعة أيضاً تقويم مدى مناسبة الأهمية النسبية للتنفيذ التي يحددها مراجع المكون على مستوى المكون.
الاستجابة للمخاطر المقيَّمة ٦٠٠/٢٤–٣١	يتعين على المراجع تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية. ويجب على فريق ارتباط المجموعة: • تحديد نوع العمل الذي سيُنفذه فريق ارتباط المجموعة، أو مراجعو المكوّنات بالنيابة عنه، على المعلومات المالية للمُكوّنات؛ • تقويم مدى مناسبة الإجراءات الإضافية للاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛ • تقويم مدى مناسبة واكتمال ودقة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، وتقويم ما إذا كان يوجد أي من عوامل خطر الغش أو المؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وفيما يخص المكون المهم بسبب أهميته المالية المستقلة بالنسبة للمجموعة، يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكوّن الذي يعمل بالنيابة عنه، مراجعة المعلومات المالية لذلك المكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
آلية التوحيد ٦٠٠/٣٢–٣٧	يجب على فريق ارتباط المجموعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية على آلية التوحيد للاستجابة للمخاطر المقيَّمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة نتيجة لآلية التوحيد. ويجب أن يتضمن هذا تقويم ما إذا كانت جميع المكوّنات قد تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وإذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة قوائم مالية لمكوّن تختلف نهاية فترته المالية عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كانت قد أُجريت تعديلات مناسبة على تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
الأحداث اللاحقة ٦٠٠/٣٨، ٣٩	يجب على فريق ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات تنفيذ إجراءات مصممة لتحديد الأحداث اللاحقة التي قد تتطلب تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها. ويجب على فريق ارتباط المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإخطار الفريق إذا أصبحوا على علم بوجود أحداث لاحقة.

اقتباسات موجزة من قسم المتطلبات	
الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة ٦٠٠/٤٠، ٤١	يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلّغ مراجع المكوّن بمتطلبات الفريق في الوقت المناسب. ويجب أن يحدد هذا الإبلاغ العمل الذي سيُنفذ، والغرض الذي سيُستخدم فيه ذلك العمل، وشكل ومحتوى اتصال مراجع المكون بفريق ارتباط المجموعة. ويشمل هذا: • تأكيد أن مراجع المكوّن سيتعاون مع فريق ارتباط المجموعة؛ • المتطلبات المسلكية ومتطلبات الاستقلال ذات الصلة؛ • الأهمية النسبية للمكون؛ • المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن؛ • قائمة بالأطراف ذات العلاقة، من إعداد إدارة المجموعة، وضرورة الإبلاغ في الوقت المناسب بالأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ عن الأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. ومثال ذلك: • التزام مراجع المكون بما يلي: – المتطلبات المسلكية بما فيها الاستقلال والكفاءة المهنية، – متطلبات فريق ارتباط المجموعة؛ • تحديد المعلومات المالية للمكون التي يتم التقرير عنها؛ • حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ • قائمة بالتحريفات غير المصححة؛ • المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة؛ • أي أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن؛ • الأمور المهمة الأخرى التي قام مراجع المكون بإبلاغها، أو يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى المكلفين بالحكومة في المكون، بما في ذلك الغش الفعلي أو المشتبه فيه؛ • أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكوّن من إدارة المكوّن؛ • النتائج العامة لمراجع المكوّن أو استنتاجاته أو رأيه.
تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ٦٠٠/٤٢–٤٥	يجب على فريق ارتباط المجموعة: • مناقشة الأمور المهمة التي تنشأ عن تقويم الأدلة مع مراجع المكوّن، أو إدارة المكوّن، أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛ • تحديد ما إذا كان من الضروري فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة. وفي حال عدم كفاية عمل مراجع المكوّن، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد الإجراءات الزائدة التي ستُنفذ، وما إذا كانت ستُنفذ من قبل مراجع المكوّن أو من قبل فريق ارتباط المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة المنفذة. ويجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يُقَوّم تأثير أي تحريفات غير مصححة على رأي مراجعة المجموعة، وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

اقتباسات موجزة من قسم المتطلبات	
الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة ٤٦/٦٠٠–٤٩	يجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية التي سيتم إبلاغها إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة. وفي حال التعرف على وجود غش، يجب على فريق ارتباط المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب داخل المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة الإبلاغ بالأمور التالية: • نظرة عامة على نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات؛ • نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة؛ • الحالات التي يثير فيها تقويم فريق ارتباط المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات قلقاً بشأن جودة عمل ذلك المراجع؛ • أي قيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات ربما قد تم تقييده؛ • الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تتورط فيه إدارة المجموعة، أو إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، أو غيرهم، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.
التوثيق ٥٠/٦٠٠	يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور الآتية: • تحليلاً للمكوّنات، مع الإشارة إلى المكونات المهمة، ونوع العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات؛ • طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المكوّنات المهمة، بما في ذلك، عند الانطباق، فحص فريق ارتباط المجموعة للأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّنات لأعمال المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها؛ • الاتصالات المكتوبة بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن متطلبات فريق ارتباط المجموعة.

٧/١٥ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

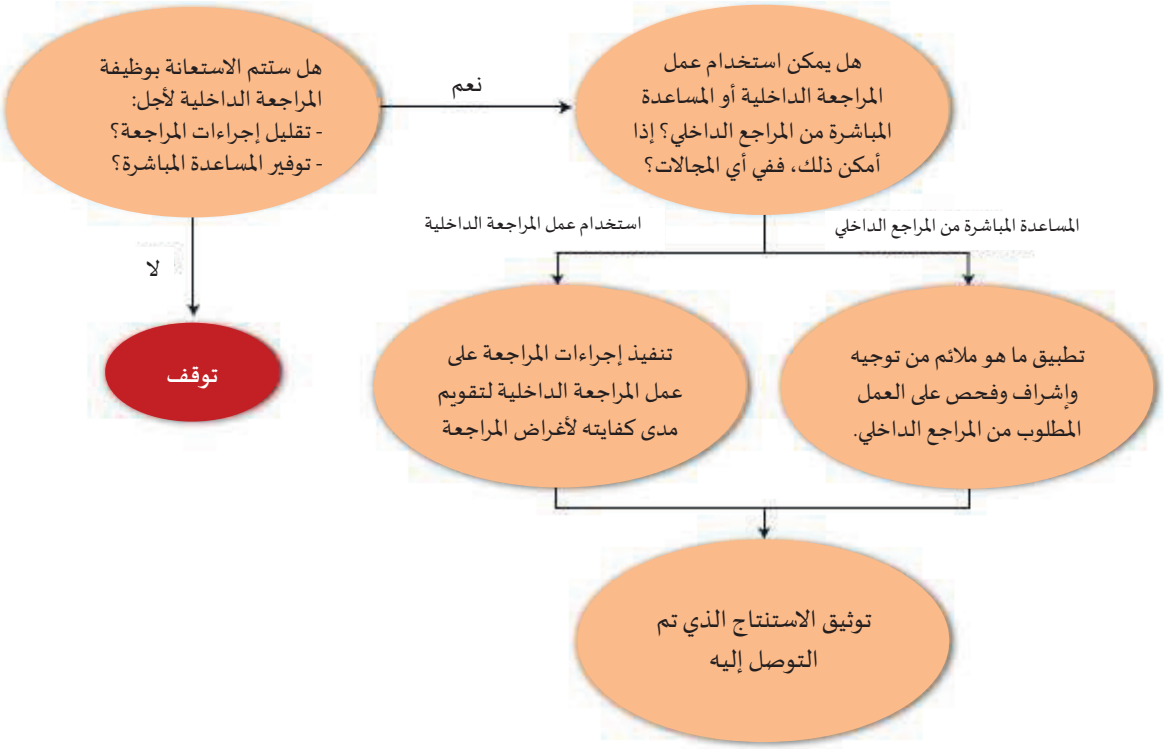
رقم الفقرة	أهداف المعيار
١٣/٦١٠	عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع المراجع الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي: (أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛ وبعد القيام بذلك التحديد: (ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يُعد كافياً لأغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛ (ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٣١٥	يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين بحسب حكم المراجع قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش أو الخطأ. (راجع: الفقرات أ٦–أ١٣)
١٤/٦١٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١–أ٤) (ب) المساعدة المباشرة: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

تحتوي معظم المنشآت (الكبيرة منها في الغالب) على وظيفة للمراجعة الداخلية تُسند إليها مهام مراجعة ممارسات الحوكمة وإدارة المخاطر، ومتابعة عمل أدوات الرقابة الداخلية، ورفع التقارير بالنتائج التي تتوصل إليها، إلى جانب توصياتها، إلى الإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة.

ملحوظة: نظراً لأن احتمالية وجود وظيفة للمراجعة الداخلية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة أدنى بكثير مما هي عليه للمنشآت المدرجة أو الكبيرة، لم يتناول هذا الدليل معيار المراجعة (٦١٠) بالتفصيل.

الشكل ١٥/٧-١



نظرة عامة

متى وُجدت وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة، يتعين على المراجع بموجب الفقرة ٦ من معيار المراجعة (٣١٥) التوصل إلى فهم لعمل وظيفة المراجعة الداخلية. وسيمكِّن هذا الفهم المراجع من تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية بهدف:

- تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي، أو التقليل من مداها؛ أو
- الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، عند الحصول على أدلة المراجعة.

ملحوظة: قد تحظر الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول على المراجع الخارجي الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين.

عندما يتخذ المراجع قراراً باستخدام عمل المراجع الداخلي، يجب اتباع متطلبات معيار المراجعة (٦١٠) الموجزة أدناه.

نقاط يلزم مراعاتها

خصص دائماً ما يلزم من الوقت لفهم عمل وظيفة المراجعة الداخلية والاطلاع على نتائجها. وينطبق هذا حتى وإن اتخذ المراجع قراراً في نهاية الأمر بعدم الاعتماد على العمل الذي نفذته المراجعة الداخلية. فبدون الاستفسار عمّا تقوم به المراجعة الداخلية، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٦ من معيار المراجعة (٣١٥)، قد يتم السهو عن مواطن ضعف مهمة في الرقابة، أو عن بعض النتائج السلبية الأخرى، التي قامت المراجعة الداخلية بالإبلاغ عنها.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٦١٠	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 أ٥–أ٩) (ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ٩) (ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)
١٦/٦١٠	لا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن: (أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو (ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو (ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)
١٧/٦١٠	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 نفَّذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)
١٨/٦١٠	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 أ١٥–أ١٧) (أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في: (١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛ (٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩) (ب) كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر المحددة بأنها مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٢) (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.
١٩/٦١٠	يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٢)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٦١٠	يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)، أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٢٣)
استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية	
٢١/٦١٠	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 أ٢٤–أ٢٦)
٢٢/٦١٠	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.
٢٣/٦١٠	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 تقويم ما يلي: (أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛ (ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛ (ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تُعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣٠)
٢٤/٦١٠	يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداها لتقويم المراجع لما يلي: (أ) حجم الأحكام المتخذة؛ (ب) خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛ (ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (د) مستوى كفاءة الوظيفة؛ (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩) ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ لبعض الأعمال. (راجع: الفقرة أ٣٠)
٢٥/٦١٠	يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة ١٥ من هذا المعيار وتحديده لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين ١٨ و١٩ من هذا المعيار لا تزال مناسبة.
تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها	
٢٦/٦١٠	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 أ٣١)
٢٧/٦١٠	إذا كانت الأنظمة واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المراجع الخارجي يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقويم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)
٢٨/٦١٠	لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين: (أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو (ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لتنفيذ العمل المقترح. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
	تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة
٢٩/٦١٠	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 الجوهري المقيَّم؛ (ج) تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٩)
٣٠/٦١٠	لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي: (أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٩) (ب) تتعلق بمخاطر تحريف جوهري 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 أ٣٨) (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 أ٣٥–أ٣٩)
٣١/٦١٠	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 المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)، 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 أ٣٩)
٣٢/٦١٠	يجب على المراجع الخارجي أن يقوِّم 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 بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه.
	الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
٣٣/٦١٠	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 سيخطرون المراجع الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٤/٦١٠	يجب على المراجع الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠). وعند القيام بذلك: (أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لحقيقة 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 نفذها المراجعون الداخليون. ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لاطمئنان المراجع الخارجي إلى أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)
٣٥/٦١٠	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
٣٦/٦١٠	في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يُضمِّن 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 نفذها المراجع الخارجي لتقويم مدى كفاية العمل المستخدم.
٣٧/٦١٠	في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يُضمِّن 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 نفذه المراجعون الداخليون؛ (ج) من قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)؛ (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.

فهم المراجعة الداخلية

في المنشآت الأكبر، يتم في الغالب إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية لأجل متابعة فاعلية مختلف جوانب الرقابة الداخلية. وقد يشمل نطاق أنشطة المراجعة الداخلية ما يلي:

- متابعة عناصر معينة في الرقابة الداخلية؛ و/أو
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية؛ و/أو
- فحص الأنشطة التشغيلية؛ و/أو
- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح؛ و/أو
- إدارة المخاطر؛ و/أو
- الحوكمة.

وفي حال وجود وظيفة للمراجعة الداخلية، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) من المراجع فهم دور المراجعة الداخلية والأعمال التي تقوم بتنفيذها. ويشمل هذا:

- طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية؛
- موقعها التنظيمي؛
- الأنشطة التي تم تنفيذها، أو التي من المقرر تنفيذها.

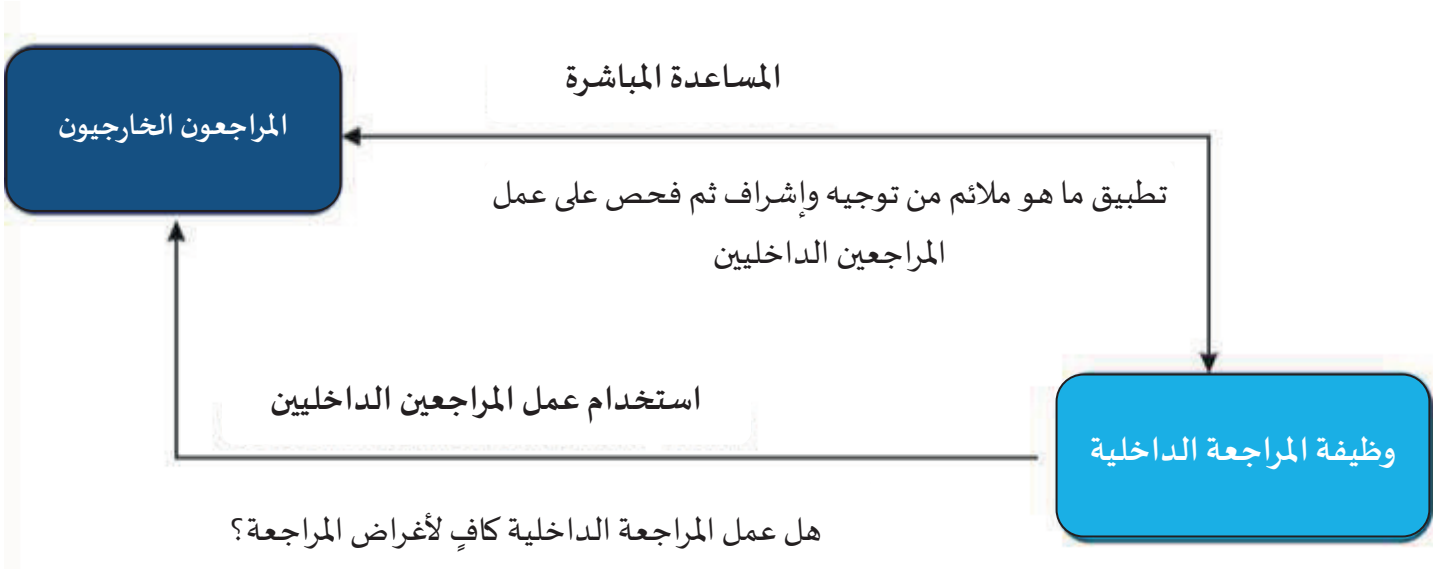
التخطيط لاستخدام المراجعة الداخلية

بناءً على فهم المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية، يمكنه عندئذ اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان:

- سيستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة التي سيقوم المراجع الخارجي بتنفيذها بشكل مباشر. فعلى سبيل المثال، إذا كان نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد التقرير المالي، فقد يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي (شريطة كفايته) لتعديل طبيعة ومدى الإجراءات الخاصة بالمراجع الخارجي؛ أو
- سيستعين بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (ما لم تكن محظورة بموجب الأنظمة أو اللوائح). وسيُطلب حينها من المراجعين الداخليين تنفيذ إجراءات للمراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

ويلخص الشكل التالي هذا القرار:

الشكل ١٥/٧-٢



وعند اتخاذ قرار باستخدام عمل المراجعة الداخلية، يكون السؤال التالي هو تحديد المجالات التي سيتم استخدام عمل المراجعة الداخلية فيها، ومدى ذلك الاستخدام. وقد يكون من المفيد تناول تلك القرارات المتعلقة بالتخطيط أثناء النقاشات التي تتم بين أعضاء فريق الارتباط. راجع الفقرة ٥ من معيار المراجعة (٣٢٠) والفصل السابع من هذا الدليل.

ملاحظات:

(أ) في بعض الدول، يُحظر استخدام المساعدة المباشرة من وظيفة المراجعة الداخلية.

(ب) نظراً لأن المراجعين الداخليين يعملون لدى المنشأة ويشكلون جزءاً من رقابتها الداخلية، فإنهم لا يتمتعون باستقلال كامل. وعليه، فإنه لا ينبغي الاعتماد على عملهم بنفس درجة الاعتماد على العمل الذي ينفذه فريق المراجعة الخارجية.

نقاط يلزم مراعاتها

ينبغي على المراجع الخارجي توخي الحذر عند اتخاذ قراره بشأن نوع/طبيعة العمل الذي سيتم تفويضه إلى المراجعين الداخليين. وعلى سبيل المثال، لا ينبغي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في تنفيذ إجراءات معينة، بما فيها تلك التي:

- تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة.
- تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكبر من مجرد حكم محدود.
- تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون.

ملخص بالعوامل التي يلزم مراعاتها والمتطلبات

يقدم الشكل التالي ملخصاً بالمتطلبات.

الشكل ١٥/٧-٣

المهمة	الاعتبارات
التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية	• الاستفسار ممن يتولون وظيفة المراجعة الداخلية عمّا يلي: – ما إذا كانت وظيفة إدارة المخاطر (أو من يتولون أدواراً وظيفية مشابهة) قد توفر معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية. – ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في النظام، أو أعطال في النظام أو أدوات الرقابة، أو ما إذا كانت توجد معلومات أخرى عن المخاطر المتعلقة بالنظام. – ما إذا كانت توجد أية حالات غش فعلية أو مشتبه فيها أو مزعومة. • يتم طرح هذه الاستفسارات سواءً كان المراجع الخارجي ينوي استخدام عمل المراجع الداخلي أم لا.
هل سيكون عمل المراجعة الداخلية مناسباً لأغراض المراجعة الخارجية؟	• ما أهداف ونطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية؟ • ما مدى موضوعية (استقلال) وظيفة المراجعة الداخلية؟ • هل المراجعون الداخليون يتمتعون بالكفاءة الفنية؟ • هل سيخضع عملهم لمنهج منتظم ومنضبط، بما في ذلك لرقابة الجودة؟ • هل يوجد اتصال فعّال بين المراجعين الداخليين والخارجيين؟
ما التأثير الذي سيقع على المراجعة الخارجية نتيجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية؟	يُنظر فيما يلي: • طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجع الداخلي؛ • ملاءمة العمل للاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بالمراجع الخارجي؛ • مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة على مستوى الإقرارات لفئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات معينة؛ • درجة التقدير الشخصي التي ينطوي عليها تقويم أدلة المراجعة التي قام بجمعها المراجعون الداخليون دعماً للإقرارات ذات الصلة.
تقويم مدى كفاية العمل الداخلي للاعتماد عليه أثناء المراجعة الخارجية	• هل المراجعون الداخليون الذين يتولون تنفيذ العمل قد حصلوا على تدريب فني كافٍ وهل يحظون بالمهارة الفنية الكافية؟ • هل تم التخطيط للعمل، وتم تنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه، بشكل سليم؟ • هل تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؟ • هل الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة في ظل الظروف القائمة؟ • هل أي من التقارير التي أعدها المراجعون الداخليون تتسق مع نتائج العمل المنفذ؟ • هل تم علاج أي استثناءات أو أمور أخرى غير معتادة أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكل سليم؟

المهمة	الاعتبارات
توثيق النتائج	• الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن موضوعية وكفاءة المراجعين الداخليين وما إذا كانوا يطبقون منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقهم لرقابة الجودة؛ • طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛ • إجراءات المراجعة التي نفذها المراجع الخارجي على ذلك العمل المستخدم وأساس ذلك القرار.

ملخص بمتطلبات المساعدة المباشرة من المراجع الداخلي

يوضح الشكل التالي الأمور التي يلزم تناولها عند الحصول على مساعدة مباشرة من المراجع الداخلي.

الشكل ١٥/٧-٤

يلزم تناول...	الملاحظات
الموضوعية	هل توجد تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجعين الداخليين؟
الكفاءة	هل يحظى المراجعون الداخليون بالكفاءة اللازمة لتنفيذ العمل المطلوب؟
شروط الاتفاق	يتم الحصول على موافقات مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين تنص على ما يلي: • أن المراجعين الداخليين على استعداد لاتباع تعليمات المراجع الخارجي؛ • أن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون لصالح المراجع الخارجي.
السرية	يتم الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المراجع الخارجي، وأنهم سيخطرون المراجع الخارجي على الفور بأي تهديد لموضوعيتهم.
العمل الذي سيتم تنفيذه	يتم التأكد من وجود فهم واضح لطبيعة ومدى العمل الذي سينفذه المراجعون الداخليون. ويتم التأكد من أن الإجراءات غير محظورة وفقاً للفقرة ٣٠ من معيار المراجعة (٦١٠).
الاتصال وأوراق العمل	يتم الاتفاق على ما يلزم الاتصال بشأنه أثناء سير العمل وعلى شكل ومحتوى أوراق العمل التي سيتم إعدادها.

إعداد التقرير

يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام المراجع الخارجي للعمل الذي نفذه المراجعون الداخليون أو المساعدة المباشرة التي قدموها. وعليه، فإنه لا تتم الإشارة في تقرير المراجع الخارجي إلى عمل المراجعين الداخليين.

١٥/٨ معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦٢٠/٥	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 يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

الشكل ١٥/٨-١

تقييم المخاطر

هل ثمة حاجة للاستعانة بأحد الخبراء للحصول على أدلة المراجعة؟ إذا كانت هناك حاجة:

- فما الإجراءات المطلوبة؟
- هل الخبير الذي تم اختياره يحظى بالكفاءة والقدرة والموضوعية؟

هل يمكننا فهم طبيعة العمل الذي ينفذه الخبير؟

الاتفاق على شروط الارتباط مع الخبير.

الاستجابة للمخاطر

تقويم مدى كفاية العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المراجع بما في ذلك النتائج والاستنتاجات والافتراضات المستخدمة ومصادر البيانات.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ أي أعمال مراجعة إضافية.

إعداد التقرير

لا يُشار إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع إلا إذا كان تقرير المراجع معدلاً.

في حال عدم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يتم تعديل تقرير المراجع

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٦٢٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة 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. ويمكن أن يكون ذلك الخبير الذي يستعين به المراجع إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو مكتب في شبكة المراجع) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات أ١–أ٣) (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.

في بعض الحالات، قد يحتاج المراجع إلى خبرة (في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة) للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يستلزم ذلك استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع لتوفير أدلة المراجعة في صورة تقارير وآراء وتقويمات وإفادات. ويحتوي الشكل أدناه على بعض الأمثلة.

الشكل ١٥/٨-٢

الحاجة إلى أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؟	• عمليات جرد المخزون المتخصصة؛ • تقويم أصول مثل الأراضي والمباني، والآلات والمعدات، والأعمال الفنية، والأحجار الثمينة، والمخزون، والأدوات المالية المعقدة؛ • تحديد الكميات أو الحالة الفعلية لأصول مثل مخزونات المعادن واحتياطيات المعادن والبترول تحت الأرض والعمر الإنتاجي المتبقي للآلات والمعدات؛ • تحديد المبالغ باستخدام أساليب أو طرق متخصصة مثل التقويم الاكتواري؛ • تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالامتثال الضريبي؛ • قياس العمل المنجز، والذي سيتم إنجازه، بموجب العقود قيد التنفيذ؛ • الآراء القانونية بشأن تفسير الاتفاقيات والأنظمة واللوائح.

يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن كيفية استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على أنه من أدلة المراجعة المناسبة.

وفي بعض الحالات، 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 مثل هذا الفهم من خلال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب خبرة مشابهة.
- التعليم أو التطوير المهني في المجال ذي الصلة. وقد يشمل هذا الدورات الرسمية أو المناقشات (وليس التشاور الذي تُقدَّم فيه جميع الحقائق ذات الصلة) مع الخبراء في المجال ذي الصلة.
- إجراء نقاش مع المراجعين الذين نفذوا ارتباطات مماثلة.

ملحوظة: بغض النظر عن استخدام عمل أحد الخبراء من عدمه، يظل المراجع هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه.

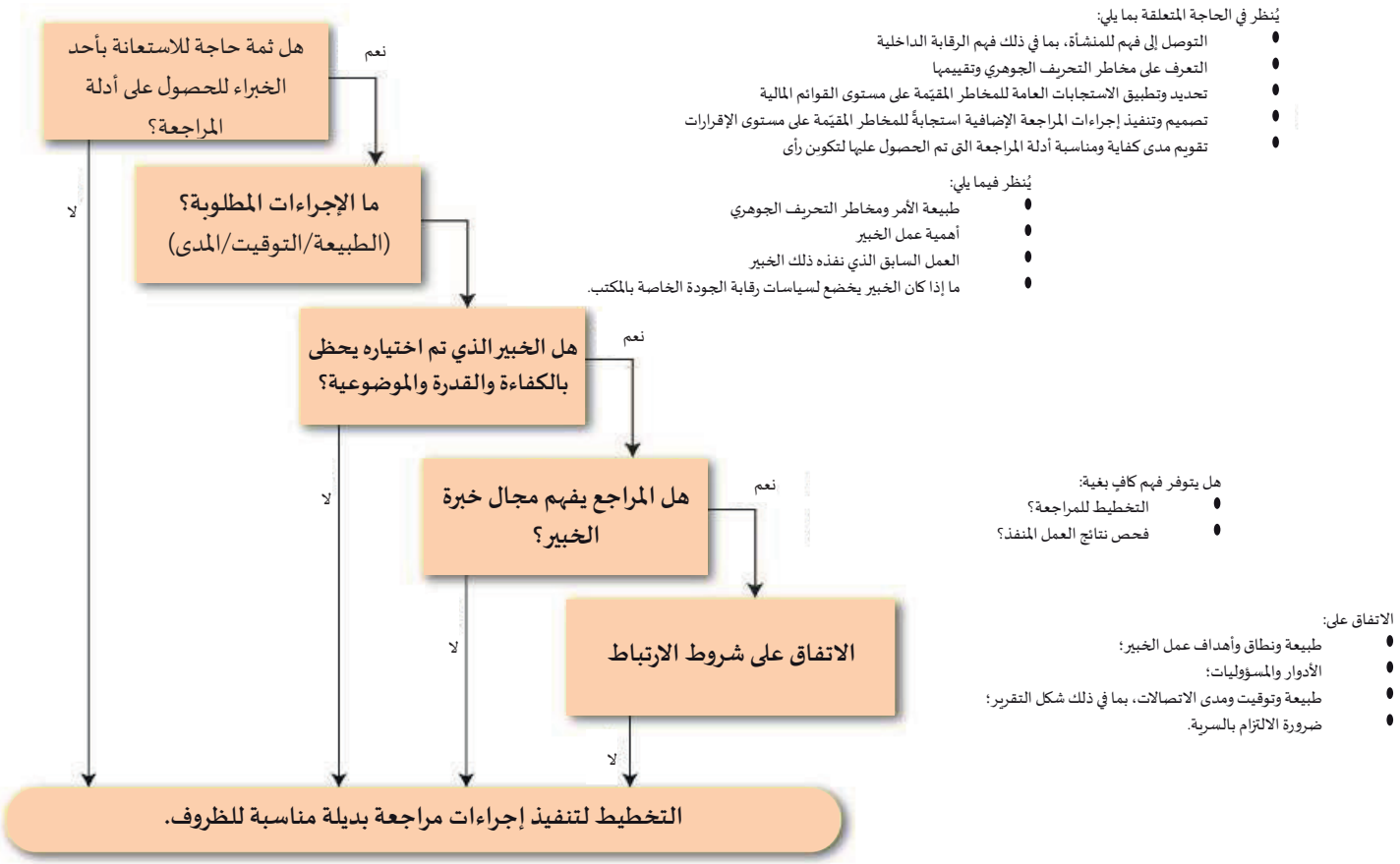
تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٦٢٠	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 أ٤–أ٩)
٨/٦٢٠	تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة أ١٠) (أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛ (ب) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛ (ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛ (د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛ (هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)
٩/٦٢٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٤–أ٢٠)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٦٢٠	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢) (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛ (ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.
١١/٦٢٠	يجب على المراجع أن يتفق، كتابةً متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦) (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٢٧) (ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٢٨، أ٢٩) (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٣٠) (د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة أ٣١)

يلخص الشكل أدناه الاعتبارات المتعلقة بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع.

الشكل ١٥/٨-٣



الشكل ١٥/٨-٤

الاعتبار	التوضيح
هل ثمة حاجة للاستعانة بأحد الخبراء للحصول على أدلة المراجعة؟	يُنظر في الحاجة المتعلقة بما يلي: • التوصل إلى فهم للمنشأة، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية؛ • التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛ • تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية؛ • تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابةً للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات؛ • تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها لتكوين رأي.
ما إجراءات المراجعة المطلوبة؟	يُنظر فيما يلي: • طبيعة الأمر ومخاطر التحريف الجوهري؛ • أهمية عمل الخبير في سياق المراجعة؛ • العمل السابق (إن وجد) الذي نفذه ذلك الخبير؛ • ما إذا كان الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع.
هل الخبير الذي تم اختياره يحظى بالكفاءة والقدرة والموضوعية؟	• تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. • تتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط (على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد). • تتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي يستعين به المراجع. ومن بين العوامل الأخرى التي يلزم مراعاتها: • التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير؛ • المناقشات مع ذلك الخبير؛ • المناقشات مع الآخرين الذين على دراية بعمل ذلك الخبير؛ • المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى؛ • الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير؛ • سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجع.
هل المراجع يفهم مجال خبرة الخبير؟	هل يتوفر فهم كافٍ لمجال عمل الخبير بغية: • التخطيط للمراجعة؛ • فحص نتائج العمل المنفذ؟

الاعتبار	التوضيح
الاتفاق على شروط الارتباط	عند تحديد شروط الارتباط، تُراعى عوامل مثل ما يلي: • اطلاع الخبير الذي يستعين به المراجع على المعلومات الحساسة أو السرية الخاصة بالمنشأة؛ • أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الذي يستعين به؛ • انطباق أي متطلبات نظامية أو تنظيمية لأكثر من دولة؛ • مدى تعقيد العمل المطلوب؛ • الخبرة السابقة للخبير الذي يستعين به المراجع في العمل مع المنشأة؛ • مدى عمل الخبير الذي يستعين به المراجع، وأهميته في سياق المراجعة. يتناول الاتفاق المكتوب ما يلي: • طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير؛ • الأدوار والمسؤوليات؛ • طبيعة وتوقيت ومدى الاتصالات، بما في ذلك شكل التقرير؛ • ضرورة الالتزام بالسرية. وينص ملحق معيار المراجعة (٦٢٠) على أمور قد يأخذها المراجع في حسبانه لإدراجها في أي اتفاق مكتوب يتم إبرامه مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

تقويم العمل المنفذ

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٦٢٠	يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة أ٣٢) (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤) (ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق التي استخدمها المراجع في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧) (ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية. (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)
١٣/٦٢٠	إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ٤٠) (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.

الشكل ١٥/٨-٥

تقويم مدى كفاية العمل الذي نفذه الخبير

يتم تقويم مدى ملاءمة/معقولية ما يلي:

- نتائج/استنتاجات الخبير واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.
- الافتراضات والطرق الرئيسية المستخدمة في ظل الظروف القائمة.
- البيانات المصدرية بما في ذلك دقتها.

ويتم الاتفاق مع الخبير على طبيعة/مدى أي عمل إضافي سيتم تنفيذه.

وفي حال عدم كفاية العمل، يتم التخطيط للمزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف القائمة.

إذا كانت نتائج عمل الخبير غير مرضية أو غير متسقة مع الأدلة الأخرى، ينبغي على المراجع علاج هذا الأمر. وقد يستلزم ذلك:

- إجراء مناقشات مع المنشأة والخبير؛ أو
- تطبيق المزيد من إجراءات المراجعة؛ أو
- إشراك محتمل لخبير آخر؛ أو
- تعديل تقرير المراجع.

إعداد التقرير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٦٢٠	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 أ٤١)
١٥/٦٢٠	إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة تُعد ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ٤٢)

لا يُشار في تقرير المراجع إلى عمل الخبراء. فتلك الإشارة قد يُساء فهمها على أنها تعديل على رأي المراجع أو تقسيم للمسؤوليات، وكلاهما غير مقصود.

ولكن إذا اتخذ المراجع قراراً بإصدار تقرير معدل نتيجةً لإشراك الخبير، فقد يكون من المناسب، عند شرح طبيعة التعديل، الإشارة إلى عمل الخبير أو توضيحه، بما في ذلك هوية الخبير ومدى مشاركته. وفي تلك الظروف، قد يحصل المراجع على إذن من الخبير قبل القيام بمثل هذه الإشارة. وإذا تم رفض الإذن مع اعتقاد المراجع بضرورة الإشارة إلى عمل الخبير، فقد يحتاج المراجع إلى الحصول على مشورة قانونية.

٩/١٥ *معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"*

رقم الفقرة	أهداف المعيار
١١/٧٢٠	تتمثل أهداف المراجع، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي: (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛ (ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة؛ (ج) الاستجابة بشكلٍ مناسب عندما يحدد المراجع أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛ (د) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.
١٣/٧٢٠	يجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١–أ٢٢) (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 أ٢٢)

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٧٢٠/١٤	يجب أن يقرأ المراجع المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤) (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ مختارة أو غيرها من البنود الواردة في المعلومات الأخرى (المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩) (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 أ٣٠–أ٣٦)
٧٢٠/١٥	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 أ٢٤، أ٣٧، أ٣٨)
٧٢٠/١٦	إذا حدد المراجع أنه يوجد على ما يبدو عدم اتساق جوهري (أو علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري)، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن ينفذ، عند اللزوم، إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٣) (أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو (ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو (ج) فهم المراجع للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.
٧٢٠/١٧	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 للمكلفين بالحوكمة، ومطالبتهم بإجراء التصحيح.
٧٢٠/١٨	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 أ٤٤) (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 أ٤٥) (ب) الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)
٧٢٠/١٩	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 أ٤٨) (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 أ٤٩، أ٥٠)
٧٢٠/٢٠	إذا خلص المراجع، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين ١٤ و١٥، 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 أ٥١)
٧٢٠/٢١	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 أ٥٢)

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٢٢/٧٢٠	عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير المراجع قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة أ٥٣) (أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛ (ب) تحديداً لما يلي: (١) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التى 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 الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى.
٢٣/٧٢٠	عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فيجب عليه أن ينظر فيما يترتب على الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي من آثار في العبارة المطلوبة في الفقرة ٢٢(هـ). (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٨)
٢٤/٧٢٠	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 أ٥٩) (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.
٢٥/٧٢٠	عند تناول متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠) المنطبقة على هذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضمِّن 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.

نظرة عامة

قد تصدر الإدارة والمكلفون بالحوكمة، بناءً على قرار منهم أو بموجب الأنظمة واللوائح، تقريراً (سنوياً في الغالب) يحتوي على أو يُرفق بالقوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها. وتوفر هذه التقارير الورقية أو الإلكترونية للملاك، أو من شابههم من أصحاب المصلحة، معلومات بشأن عمليات تطوير المنشأة، وآفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة (انظر التعريف الوارد في معيار المراجعة (٧٢٠)).

وعندما يحتوي التقرير على معلومات أخرى، يكون المراجع مسؤولاً عن قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيما إذا كانت غير متسقة بشكل جوهري مع القوائم المالية. وقد تشير المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى. وقد تقوّض أي تحريفات من ذلك القبيل من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية وتقرير المراجع. وفي حال العثور على عدم اتساق، يلزم أن يتخذ المراجع خطوات مناسبة للاستجابة.

نقاط يلزم مراعاتها

لا تفترض (غالباً بناءً على التجارب السابقة) أن الإدارة لم تقم بإعداد "معلومات أخرى". واستفسر في كل فترة للتأكد من عدم عرض أي "معلومات أخرى" قبل تجاهل متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠).

ولا يغطي رأي المراجع بشأن القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتعين على المراجع الحصول على أدلة مراجعة، تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية، فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. ومع ذلك، فقد يلزم أن يشير المراجع في تقريره إلى المعلومات الأخرى في ظروف معينة (انظر الفصل السابع عشر).

ويحتوي معيار المراجعة (٧٢٠) على التعريفين التاليين للتقرير السنوي والمعلومات الأخرى:

الشكل ١٥/٩-١

التقرير السنوي (معيار المراجعة (٧٢٠)، الفقرة ١٢(أ))	المعلومات الأخرى (معيار المراجعة (٧٢٠)، الفقرة ١٢(ج))
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، وآفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات أ١–أ٥)	معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠)

ما المقصود بالتحريف في المعلومات الأخرى؟

قد يتعلق تحريف المعلومات الأخرى بمعلومات كمية أو نوعية. والتحريف هو أمر يخضع للحكم المهني بشأن ما إذا كان هذا التحريف من الممكن أن يقوض من مصداقية القوائم المالية عن طريق التأثير بصورة غير ملائمة على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتم اتخاذ الأحكام المهنية المتعلقة بما إذا كانت التحريفات في المعلومات الأخرى قد تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين في سياق القوائم المالية ومع مراعاة الظروف الخاصة بالتحريف.

ويلزم النظر أيضاً فيما إذا كان المستخدمون (كمجموعة) قد يتأثرون بالتحريفات غير المصححة. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.

ومن المهم أيضاً الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، ينبغي أن يظل المراجع منتبهاً إلى التفاؤل المفرط من جانب الإدارة في المعلومات الأخرى، وأن يبحث عن أوجه عدم الاتساق مع المعلومات الواردة في القوائم المالية مستعيناً بالمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة.

مسؤوليات المراجع

عند تضمين معلومات أخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع) في التقرير السنوي للمنشأة، يوضح معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى، ومن بينها الاعتبارات التالية:

الشكل ١٥/٩-٢

مسؤولية المراجع	الاعتبارات
الحصول على المعلومات	عند الحصول على المعلومات الأخرى والنظر في طبيعتها، يحدد المراجع، من خلال النقاش مع الإدارة، المستندات التي يتألف منها التقرير السنوي (أو المعلومات الأخرى التي سيتم عرضها مع القوائم المالية) وطريقة وتوقيت إصداره المخطط له. وفي الظروف المثلى، يحصل المراجع على هذه المعلومات قبل تاريخ تقريره.
قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها	• ينبغي أن يقرأ المعلومات الأخرى عضوٌ مناسبٌ في فريق الارتباط. • يجب أن ينظر المراجع فيما إذا كان يوجد: – عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. – 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 أثناء المراجعة.
الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري	إذا كانت المعلومات الأخرى يبدو أنها محرّفةٌ بشكل جوهري، فقد تشتمل مناقشات المراجع مع الإدارة على طلب الحصول على ما يدعم أساس الإفادات أو المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى، مما قد يساعد المراجع في الخلوص إلى عدم تحريف المعلومات، على سبيل المثال، بسبب وجود اختلاف سليم في الحكم المهني. وكلما زادت درجة التقدير الشخصي في المعلومات الأخرى، زادت درجة الصعوبة التي قد تواجهها الإدارة في تقديم الدعم الإضافي. ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الدعم الإضافي كافياً للاطمئنان إلى عدم وجود تحريف جوهري، أو ما إذا كان يلزم اتخاذ تصرف آخر بسبب وجود تحريف جوهري.
الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى	إذا خلص إلى وجود تحريف جوهري وأن هذا التحريف لم يتم تصحيحه، يُستخدَم الحكم المهني لتحديد التصرفات الأخرى التي يلزم اتخاذها. ويشمل ذلك: • الآثار المترتبة في المراجعة إذا كانت المعلومات الأخرى مضللة على نحو متعمد. • ما إذا كان يلزم الحصول على مشورة قانونية. • ما إذا كان يلزم الإبلاغ عن الأمر بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. • الأثر على تقرير المراجع (إن وجد). • النظر فيما إذا كان سيتم الانسحاب من الارتباط (إن أمكن) إذا كانت المعلومات الأخرى مضللة على نحوٍ متعمد لدرجة تثير الشك في نزاهة إفادات الإدارة.
الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية أو عند ضرورة تحديث فهم المراجع للمنشأة وبيئتها	الأثر على سائر جوانب المراجعة (على سبيل المثال، قد يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث وقد يكون لذلك أثر آخر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري وجهود العمل اللاحقة).
التقرير عن المعلومات الأخرى	يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى" (أو عنوان آخر مناسب)، عندما يكون واقع الحال في تاريخ التقرير أن المراجع: • قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، فيما يخص المنشآت المدرجة؛ أو • قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، فيما يخص المنشآت غير المدرجة.

يُقصد بالعضو المناسب في فريق الارتباط شخص يحظى بالخبرة والمعرفة الكافية بالمراجعة والقوائم المالية مما يمكنه من تحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى والمعلومات الواردة في القوائم المالية.

نقاط يلزم مراعاتها

عندما تكون بعض المستندات لن يتم إتاحتها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، يُطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها قبل قيام المنشأة بإصدارها. وسيمكِّن هذا المراجع من استكمال الإجراءات المطلوبة. كما ينبغي النظر في طلب الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق باكتمال المعلومات، إضافة إلى اتساقها مع المعلومات الواردة في القوائم المالية.

مدى التقويم

عندما يكون المقصود من المعلومات الأخرى أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو أن تكون تلخيصاً أو تفصيلاً لها، لا يُطلب من المراجع مقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى مع تلك الواردة في القوائم المالية. ويستخدم المراجع حكمه المهني بخصوص المبالغ أو البنود التي سيتم مقارنتها، مع مراعاة أهمية البنود أو المبالغ، أو الحجم النسبي (في حال الكميات)، أو حساسية المبلغ أو البند الآخر الوارد في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، قد تكون لمدفوعات الإدارة على أساس الأسهم حساسية كبيرة).

وخلال سير المراجعة، يتعرف المراجع على المنشأة، بما في ذلك الأمور التي لها طابع مستقبلي (مثل التدفقات النقدية المستقبلية). ويتم اكتساب هذه المعرفة من خلال المناقشات والحصول على أدلة المراجعة والأنشطة الأخرى المتعلقة بالحصول على تلك الأدلة. وفيما يخص الأجزاء من المعلومات الأخرى التي، بحسب تحديد المراجع، على قدر من الأهمية يستدعي النظر فيها، ينظر المراجع فيما إذا كان يوجد عدم اتساق جوهري بين المعرفة التي اكتسبها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، عن طريق استذكار المناقشات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها) وتلك المعلومات الأخرى.

وقد توجد معلومات، فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، لم يتم مناقشتها أثناء المراجعة أو قد تتخطى المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة (على سبيل المثال، قد يتم الإفصاح عن معلومات تتعلق بالاستدامة). وينظر المراجع أيضاً في هذه المعلومات، حسب مقتضى الحال، مع الوضع في الاعتبار المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتطلب من المراجع تجنب أن تكون له صلة، عن علم، بمعلومات أخرى يعتقد المراجع أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ جوهري، أو معلومات أخرى تحجب أو تغفل ذكر معلومات ضرورية مما يجعلها معلومات مضللة.

ويُعد طبيعة ومدى العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات الأخرى مسألة حكم مهني. ولا تفرض مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى الحصول على أدلة لتمكين المراجع من إصدار رأي تأكيدي بشأن تلك المعلومات.

ويوضح الشكل التالي المتطلبات المنطبقة عندما يلزم أن يحتوي تقرير المراجع على معلومات أخرى:

الشكل ١٥/٩-٣

	المتطلبات
التقرير عن المعلومات الأخرى	عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى.
	تحديد لما يلي: • المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛ • المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة.
	عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وأن المراجع لا يبدي (أو لن يُبدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأن المعلومات الأخرى.
	وصف لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقرير عنها.
	عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إمّا: • عبارة تفيد بأن المراجع ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو • عبارة تصف التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى.

وعندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فيجب عليه أن ينظر في الآثار المترتبة على الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي.

وإذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقريره 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:

- تحديداً للمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛
- وصفاً لمسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛
- عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل المراجع لهذا الغرض.

وتُعد الآثار المترتبة في إعداد التقرير نتيجة للمعلومات الأخرى ذات صلة بعملية إعداد التقرير المتناولة في الفصل السابع عشر من هذا الدليل.

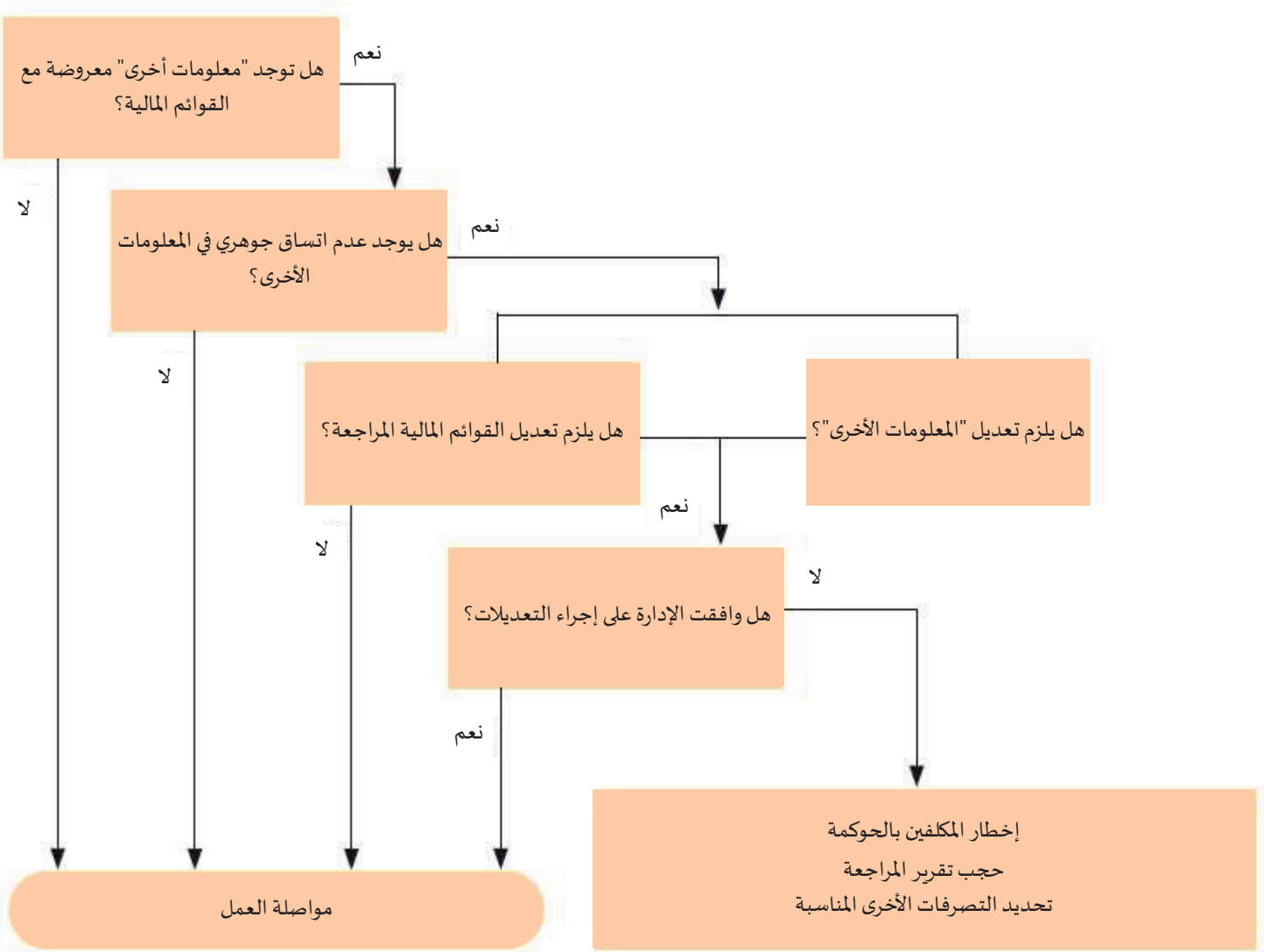
التوثيق

يتعين على المراجع توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى.

وإضافة إلى ذلك، ينبغي تضمين نسخة من المعلومات الأخرى النهائية التي تم تنفيذ العمل عليها في توثيق أعمال المراجعة.

ويقدم الشكل أدناه ملخصاً ببعض المتطلبات الرئيسية.

الشكل ١٥/٩-١٤



١٦. توثيق أعمال المراجعة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
المتطلبات المختلفة المرتبطة بتوثيق التخطيط للمراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والتخزين النهائي لهذا التوثيق.	رقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٥/٢٣٠	هدف المراجع هو أن يقوم بتوثيق 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.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٢٣٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه: (أ) توثيق أعمال المراجعة: سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل"). (ب) ملف المراجعة: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد. (ج) المراجع الخبير: فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي: (١) آليات المراجعة؛ (٢) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛ (٤) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.
٧/٢٣٠	يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة أ١)

١٦/١ نظرة عامة

يؤدي توثيق ملف المراجعة (سواءً كان محتفظاً به في صورة ورقية أو إلكترونية) دوراً حيوياً فيما يلي:

- مساعدة فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها؛
- توفير الأدلة على أن إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها تم تنفيذها بالفعل؛
- مساعدة فاحصي الارتباط (بمن فيهم فاحصي رقابة جودة الارتباط) في تحمل مسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية؛
- تسجيل الأحكام المهنية التي تم اتخاذها أثناء تكوين رأي المراجعة؛
- تسجيل الأمور التي تستمر أهميتها لأعمال مراجعة المنشأة في المستقبل.

نقاط يلزم مراعاتها

لا يلزم تقديم توثيق فيما يتعلق بمتطلبات المعايير التي ليست ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. وينطبق هذا عندما يكون المعيار بكامله غير ذي صلة (مثل معيار المراجعة (٦١٠)، عندما لا تحتوي المنشأة على وظيفة للمراجعة الداخلية)، أو عندما يكون أحد متطلبات المعيار مشروطاً والشرط غير متحقق.

يمتاز التوثيق الجيد لأعمال المراجعة بحسن تنظيمه، وهو يوفر سجلاً بالعمل الذي تم تنفيذه وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والأحكام المهنية المهمة التي تم تطبيقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الشكل ١٦/١-١

الحاجة إلى توثيق ملف المراجعة	• يدعم أساس استنتاجات المراجع بشأن كل إقرار من الإقرارات ذات الصلة في القوائم المالية. • يوفر أدلة على التزام الارتباط بالمعايير المهنية. • يوفر أدلة على أن السجلات المحاسبية الأساسية والمعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة تتوافق وتتطابق مع القوائم المالية.

وفي الغالب، يكون توثيق أعمال المراجعة للمنشآت الأصغر أقل شمولاً منه للمنشآت الأكبر. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما:

- ينفذ الشريك المسؤول عن الارتباط جميع أعمال المراجعة. فلن يحتوي التوثيق على أمور تتعلق بمناقشات الفريق أو توزيع المسؤوليات أو الإشراف؛
- تكون بعض الأمور بسيطة للغاية لدرجة أن تناولها معاً في وثيقة واحدة قد يكون أكثر ملاءمة مع إضافة إحالات مرجعية إلى أوراق العمل الداعمة. وقد يشتمل هذا على جانب واحد أو أكثر مثل فهم المنشأة ورقابتها الداخلية، والاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، والأهمية النسبية، والمخاطر المُقيَّمة، والأمور المهمة التي تم الإبلاغ بها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نقاط يلزم مراعاتها

أمن وسرية بيانات العملاء

يُنظر إلى المحاسبين من قبل عملائهم على أنهم مستشارون جديرون بالثقة. وتتطلب هذه الثقة من مكاتب المحاسبة تطبيق أدوات رقابة كافية، والحفاظ عليها، لحماية معلومات العملاء التي تحتوي عليها ملفات الارتباط وغيرها من الملفات الخاصة بمعلومات العملاء.

وتكتسي هذه المسألة أهمية أكبر عندما يتم تخزين بيانات العملاء لدى أطراف ثالثة مثل السحابات الإلكترونية. ويمكن تخيل مدى استياء العملاء إذا اكتشفوا أن معلوماتهم كانت مخزنة دون حماية بكلمات مرور أو دون تشفير، أو كانت مخزنة على أجهزة كمبيوتر تعرضت للسرقة.

وتوجد الآن متطلبات نظامية في العديد من الدول تتناول على وجه الخصوص قضايا أمن وسرية البيانات. ويلزم فهم هذه المتطلبات واتخاذ التصرفات الضرورية لضمان الالتزام بها.

التوثيق المتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة

يتناول معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم تضمينها في تقرير المراجع. وهذه من الاشتراطات المطلوبة للمنشآت المدرجة، ولكنها قد تنطبق أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح المحلية فيما يخص منشآت أخرى مثل "المنشآت التي تحظى باهتمام عام" أو جهات القطاع العام. كما قد يقوم المراجعون بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريرهم من تلقاء أنفسهم أو بناءً على طلب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

وفي حال تطبيق معيار المراجعة (٧٠١)، يُعد تحديد وجود الأمور الرئيسة للمراجعة من عدمه أمراً يخضع للحكم المهني. ويلزم توثيق هذه الأحكام المهنية. (انظر الفقرتين ٨ وأ١٠ من معيار المراجعة (٢٣٠)).

ويشمل هذا:

- الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع أثناء تنفيذ المراجعة؛
- المبررات المنطقية للمراجع في تحديد ما إذا كان كل من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة، يلزم الإبلاغ به في تقرير المراجع، أم لا؛
- عند الاقتضاء، المبررات المنطقية عندما:
  - لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع؛
  - لا يبلغ المراجع في تقريره بأمر تم تحديد أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

ويحتوي الفصل السابع عشر من هذا الدليل على إرشادات إضافية بشأن الأمور الرئيسة للمراجعة.

التوثيق المتعلق بالمعلومات الأخرى

يتناول القسم ٩/١٥ من هذا الدليل متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) الخاصة بالمعلومات الأخرى التي يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة أو يتم نشرها مع القوائم المالية.

وفي حال انطباق معيار المراجعة (٧٢٠)، يشتمل توثيق أعمال المراجعة على ما يلي:

- توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (٧٢٠) فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى،
- النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المراجع عمله عليها.

متطلبات توثيق خاصة

تحتوي العديد من المعايير على متطلبات توثيق خاصة تساعد في توضيح متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠). ويحتوي الجدول التالي على إشارات لأرقام الفقرات التي تنص على متطلبات توثيق خاصة في المعايير. ولا يعني هذا عدم وجود متطلبات توثيق أخرى في المعايير بخلاف المدرجة في القائمة التالية.

الشكل ١٦/١-٢

معيار المراجعة	العنوان	الفقرات
٢١٠	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	١٠-١٢
٢٢٠	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	٢٤، ٢٥
٢٣٠	توثيق أعمال المراجعة	الكل
٢٤٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	٤٤-٤٧
٢٥٠ (المُحدَّث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	٢٩
٢٦٠	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٢٣
٣٠٠	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	١٢
٣١٥	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها	٣٢
٣٢٠	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة	١٤

معيار المراجعة	العنوان	الفقرات
٣٣٠	استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة	٢٨-٣٠
٤٥٠	تقويم التحريفات المُكتشفة خلال المراجعة	١٥
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	٢٣
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٢٨
٦٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)	٥٠
٦١٠	استخدام عمل المراجعين الداخليين	٣٦، ٣٧
٧٠١	الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل	١٨
٧٢٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	٢١-٢٤

٢/١٦ تنظيم ملف المراجعة

من بين الأمور التي تتناولها السياسات المطبقة على مستوى المكتب، تنظيم ملف المراجعة وفهرسته. ويحقق اتباع منهج متسق يستخدم فهرسة موحدة عدداً من المزايا، مثل ما يلي:

- التمكين من العثور بسهولة على أوراق عمل محددة وتبادلها فيما بين أعضاء فريق المراجعة؛
- تيسير فحص الملفات من قبل مختلف الفاحصين مثل المدير والشريك المسؤول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط ومتابعي رقابة الجودة؛
- توفير الاتساق بين ملفات المراجعة داخل المكتب؛
- المساعدة في مهام رقابة الجودة مثل التحقق من غياب التوقيعات وخطأ الإحالات المرجعية وعدم وضوح ملاحظات الفحص.

ويتم تنظيم وثائق أعمال المراجعة في أقسام عمل منطقية باستخدام نظام للفهرسة. وإذا كان الملف إلكترونياً، فقد تكون الفهرسة في شكل مجلدات ومجلدات فرعية. وعند إنشاء كل وثيقة من وثائق أعمال المراجعة، يتم إعطاؤها رقماً مرجعياً فريداً يرتبط مباشرة بالفهرس العام للملف.

ويحتوي الشكل أدناه على مثالين موجزين للفهرسة المحتملة لملف المراجعة. ويجمّع المثال الأول الوثائق طبقاً للمرحلة التي تم إعداد الوثيقة خلالها أثناء آلية المراجعة. ويُلاحَظ أن الوثائق الخاصة بمرحلة إنجاز المراجعة (في الملفات الورقية) يتم أرشفتها عادةً بالقرب من أعلى الملف لسهولة الرجوع إليها. ويجمّع الفهرس الثاني الوثائق حسب الجوانب الخاصة بالقوائم المالية مثل المبالغ المستحقة الدفع والمبالغ المستحقة التحصيل والمبيعات وما إلى ذلك. وفي هذا الملف، يتم الاحتفاظ بجميع الوثائق المتعلقة بتقييم مخاطر المخزون والاستجابة لها في الفصل الخاص بالمخزون. وثمة خيار ثالث يتم فيه الجمع بين كلا النهجين بحيث يتم تنظيم بعض الوثائق حسب مراحل آلية المراجعة والبعض الآخر حسب الجوانب الخاصة بالقوائم المالية.

الشكل ١٦/٢-١

الفهرسة حسب مراحل المراجعة (اقتباسات من الفهرس)		الفهرسة حسب الجوانب الخاصة بالقوائم المالية (اقتباسات من الفهرس)	
١٠٠-٢٠٠	القوائم المالية وتقرير المراجع	١٠	القوائم المالية وتقرير المراجع
٢٠١-٣٠٠	الإقرارات الضريبية وما إلى ذلك.	١١	المذكرات وقوائم التحقق وغيرها المتممة للملف
٣٠١-٤٠٠	**متممات الملف** مثل المذكرات المتعلقة بالقرارات المهمة وقوائم التحقق وخطابات إفادات الإدارة	١٢	الاستراتيجية العامة للمراجعة
٤٠١–٥٠٠	**التخطيط للمراجعة**، بما في ذلك استراتيجية المراجعة والأهمية النسبية	١٥	الأهمية النسبية
٥٠١–٦٠٠	**تقييم المخاطر**، بما في ذلك فهم المنشأة والرقابة الداخلية	أ	النقد
٦٠١–٧٠٠	**الاستجابة للمخاطر**، بما في ذلك خطط المراجعة التفصيلية مصنفة حسب الجوانب الخاصة بالقوائم المالية	ج	المبالغ المستحقة التحصيل
٧٠١–٧٩٩	**الوثائق الداعمة الأخرى** مثل موازين المراجعة والتقارير	د	المخزون
٨٠٠	أُطُر التقرير المالي	ب ب	المبالغ المستحقة الدفع
		دد	الديون طويلة الأجل
		٢٠	الإيرادات
		٣٠	المشتريات
		٤٠	الرواتب
		٥٠	الضرائب
		١٠٠	الأحداث اللاحقة
		١٢٠	الالتزامات المحتملة
		١٥٠	الوثائق الداعمة الأخرى مثل موازين المراجعة والتقارير

١٦/٣ *الأسئلة الشائعة المتعلقة بتوثيق أعمال المراجعة*

تشمل الأسئلة الشائعة المتعلقة بتوثيق أعمال المراجعة ما يلي.

الشكل ١٦/٣-١

السؤال	الإجابة
من المالك لملف المراجعة؟	ما لم تنص الأنظمة أو اللوائح على خلاف ذلك، فإن وثائق أعمال المراجعة تعد ملكاً لمكتب المراجعة.
هل يلزم حفظ نسخ من سجلات المنشأة التي تم التحقق منها في ملف المراجعة؟	لا. كل ما يلزم هو بعض الخصائص المميّزة للمعاملات/ الإجراءات التي تم التحقق منها، بحيث يمكن إعادة تنفيذ الأعمال أو التحري عن الاستثناءات عند الضرورة. وتشمل الخصائص المميّزة: • التواريخ وأرقام المعاملات الفريدة الخاصة باختبارات التفاصيل؛ • نطاق الإجراء ومجتمع العينة المستخدم (أي جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ محدد في دفتر اليومية)؛ • مصدر العينات المنهجية ونقطة بدايتها والمدى الفاصل بين وحداتها؛ • فيما يخص الاستفسار من الموظفين، أسماء الموظفين الذين تم الاستفسار منهم ومسمياتهم الوظيفية وتواريخ الاستفسارات؛ • فيما يخص الملاحظات، الآلية أو المسألة التي خضعت للملاحظة والأفراد ذوو الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة. ومع ذلك، قد يتم تضمين مستخلصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود والاتفاقيات المهمة) إذا اعتُبر ذلك مناسباً.

السؤال	الإجابة
هل يلزم التوقيع على كل صفحة في ملف المراجعة، وتأريخها، من الشخص الذي قام بإعدادها ثم من الشخص الذي قام بفحصها؟	لا. إن الغرض من ضابط التوقيع على أوراق العمل (ممن قام بأعمال المراجعة وممن قام بفحصها) هو تحمل فريق الارتباط للمساءلة. ولكن هذا لا يعني ضرورة التوقيع على كل صفحة في ملف أوراق العمل وتأريخها. فعلى سبيل المثال، يمكن إيراد ما يدل على الإعداد والفحص لكل قسم أو وحدة أو جزء في الملف بدلاً من كل صفحة. ويستلزم إعداد أوراق العمل (عادةً على مستوى المساعدين) وفحصها التفصيلي (عادةً على مستوى المدراء) التوقيع على كل قسم أو وحدة أو جزء في أوراق العمل، فيما قد يستلزم الفحص العام (على مستوى الشركاء) النظر فقط في الأقسام الرئيسية للملف التي تتناول المخاطر المهمة أو الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها.
هل يلزم توثيق جميع الاعتبارات واستخدام الأحكام المهنية؟	لا. فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم اتخاذه. بل وحدها الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها بشأن تلك الأمور أثناء المراجعة هي ما يلزم توثيقه. ويشرح توثيق الأمور والأحكام المهمة استنتاجات المراجع، ويعزز جودة الأحكام. ويمكن تحقيق ذلك في الغالب من خلال إعداد مذكرات بالقضايا المهمة عند الانتهاء من المراجعة.
هل يلزم الاحتفاظ بالمسودات الأولية للقوائم المالية في حال وجود عدم اتساق جوهري بينها وبين القوائم المالية النهائية؟	لا. لا يوجد متطلب بالإبقاء على الوثائق غير الصحيحة أو التي تم الاستعاضة عنها.
هل من الضروري توثيق عدم الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة غير المنطبقة في حقيقة الأمر على المراجعة؟	لا. يتعين الالتزام بكل متطلب من متطلبات معايير المراجعة التي تُعد "ذات صلة"، إلا في ظروف استثنائية. ويُعد المعيار غير ذي صلة عندما يكون المعيار بالكامل غير منطبق، أو عندما يكون أحد متطلبات المعايير مشروطاً والشرط غير متحقق.

٤/١٦ *متطلبات توثيق خاصة*

تقييم المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤٤/٢٤٠	يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة، فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)، ما يلي: (أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرّض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛ (ب) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.
٤٧/٢٤٠	إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.
١٢/٣٠٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛ (ب) خطة المراجعة؛ (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال ارتباط المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات أ١٨–أ٢١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة ١٠، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ١١ وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛ (ج) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥؛ (د) المخاطر التي تم التعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجةً للمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧-٣٠. (راجع: الفقرات أ١٥٣–أ١٥٦)

يشمل توثيق أعمال المراجعة عادةً البنود المدرجة أدناه.

الشكل ١٦/٤-١

مرحلة تقييم المخاطر	ملاحظات
• إجراءات ما قبل الارتباط (قبول العلاقة مع العميل). • التقييمات المتعلقة بالاستقلال وآداب المهنة. • شروط الارتباط. • اعتبارات الأهمية النسبية. • الاستراتيجية العامة للمراجعة. • مناقشات فريق المراجعة، بما فيها الأسباب المحتملة للتحريف الجوهري بسبب الغش. • إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، ونتائجها. • مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة التي تم التعرف عليها (عموماً وعلى مستوى الإقرارات)، بناءً على فهم المنشأة الذي تم التوصل إليه والرقابة الداخلية ذات الصلة (إن وجدت). • المخاطر المهمة. • الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.	تذكّر تحديث الوثائق الخاصة بتقييم المخاطر تبعاً لما يلي: • أي مخاطر جديدة يتم التعرف عليها لاحقاً أثناء المراجعة؛ • التغييرات اللازمة في تقييمات المخاطر أو الأهمية النسبية التي تم تحديدها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

الاستجابة للمخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٢٣٠	عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل: (أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة أ١٢) (ب) مَن قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛ (ج) مَن قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه. (راجع: الفقرة أ١٣)
٤٥/٢٤٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠): (أ) الاستجابات العامة للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات؛ (ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٨/٣٣٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛ (ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة على مستوى الإقرارات؛ (ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة. (راجع: الفقرة أ٦٣)
٣٠/٣٣٠	يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تضاهي أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

يشمل توثيق أعمال المراجعة عادةً البنود أدناه.

الشكل ١٦/٤-٢

مرحلة الاستجابة للمخاطر	ملاحظات
١. خطة المراجعة التي تتناول: • جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛ • مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛ • طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذَّة التي تستجيب للمخاطر المقيَّمة؛ • المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها. ٢. طبيعة ومدى المشاورات مع الآخرين. ٣. أهمية وطبيعة الأدلة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالإقرارات التي تم اختبارها. ٤. شرح واضح للنتائج التي تم الحصول عليها من الاختبار، والكيفية التي تم متابعة أي استثناءات أو انحرافات بها. ويشمل هذا: • أساس الاختبار؛ • اختيار مجتمع العينة؛ • مستوى الخطر المقيَّم؛ • المدى الفاصل بين وحدات العينة واختيار نقطة البداية. ٥. التصرفات المتخذة نتيجة لإجراءات المراجعة التي تشير إلى: • وجود حاجة لتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها؛ أو • احتمال وجود تحريفات جوهرية؛ أو • معلومات تم إغفال ذكرها في القوائم المالية؛ أو • وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد التقرير المالي. ٦. التغييرات اللازمة، إن وجدت، على الاستراتيجية العامة للمراجعة. ٧. الأحكام المهنية المهمة التي تم تطبيقها على الأمور المهمة أثناء تنفيذ العمل وتقويم النتائج. ٨. المناقشات مع الإدارة بشأن الأمور المهمة. ٩. المذكرات والتحليلات وتفاصيل الافتراضات المستخدمة وكيفية التأكد من صحة المعلومات الأساسية المستخدمة. ١٠. الإحالات المرجعية إلى الوثائق الداعمة والأدلة التي تثبت أن القوائم المالية تضاهي أو تطابق السجلات المحاسبية الأساسية.	يجب أن تكون وثائق أعمال المراجعة قائمة بذاتها وغنية عن أي تفسيرات شفوية. انظر النقاش الوارد أدناه بشأن المراجع الخبير. ويلزم توخي الحذر عند اختيار مجتمع العينة الصحيح للإقرار قيد الاختبار. ولا يلزم أن تُحفظ في الملف نسخٌ من سجلات العميل التي تم فحصها مادياً، ولكن يتعين ذكر بعض الخصائص المميِّزة، مثل رقم أو تاريخ أو ما إلى ذلك، حتى يتسنى لأي شخص إعادة تنفيذ الاختبار عند اللزوم.

إعداد التقرير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٢٣٠	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 أ١٤)
١١/٢٣٠	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 أ١٥)
١٢/٢٣٠	إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب الخروج عنه. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)
٤٦/٢٤٠	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

يحتوي الشكل التالي على قائمة بوثائق أعمال المراجعة المعتادة التي تتعلق بمرحلة إعداد التقرير أو استكمال الملف.

الشكل ١٦/٤-٣

إعداد التقرير	ملاحظات
• برامج المراجعة المكتملة. • الأدلة على فحص الملف (أي التوقيعات وقوائم التحقق وما إلى ذلك): – فحص تفصيلي (فحص المدير/المشرف)؛ – فحص الشريك المسؤول عن الارتباط؛ – فحص رقابة جودة الارتباط، عند الاقتضاء. • المعلومات غير المتسقة أو المتعارضة مع الاستنتاجات النهائية. • ملخص بالأثر المالي للأخطاء غير المعدلة التي تم تحديدها، واستجابة الإدارة (أي التعديلات التي تمت). • التحريفات غير التافهة التي لم يتم تصحيحها. • الأمور المهمة الناشئة: – التصرفات المتخذة لعلاجها (بما في ذلك الأدلة الإضافية التي تم الحصول عليها)؛ – أساس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. • إذا تم تقديم مساعدة (إذا كان مسموحاً بذلك بموجب متطلبات الاستقلال) في إعداد مسودة القوائم المالية، يتم توضيح طبيعة المناقشات التي تمت مع الإدارة لاستعراض محتوى القوائم. ويشمل هذا: – تواريخ المناقشات التي تمت؛ – التفسيرات المقدمة بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية المعقدة؛ – الأسئلة الرئيسية التي طرحتها الإدارة. • عند الاقتضاء، تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). • عند الاقتضاء، الإجراءات المنجزة والنسخة النهائية من المعلومات الأخرى المُضمَّنة في التقرير السنوي أو الوثائق الأخرى التي أصدرتها الإدارة والتي تشتمل على القوائم المالية. • نسخة من القوائم المالية وتقرير المراجع، وربطها عن طريق إحالات مرجعية بفصول ملف المراجعة. • أسباب أي خروج عن متطلبات معايير المراجعة ذات الصلة، والإجراءات البديلة التي تم تنفيذها لتحقيق هدف ذلك المتطلب.	يتم تدوين المناقشات الشفوية التي تمت مع الإدارة بشأن الأمور المهمة ويتم تسجيل استجابات الإدارة. ومن شأن هذا أن يساعد في ضمان احتواء وثائق أعمال المراجعة على الأساس المنطقي لجميع القرارات المهمة المتخذة. ويتم تضمين نسخ من رسائل البريد الإلكتروني أو الرسائل النصية ذات الصلة المتبادلة مع العميل بشأن الأمور المهمة.

• أية وثائق لإنجاز الارتباط يتطلبها المكتب. • نسخة من جميع الاتصالات التي تمت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. • تاريخ تقرير المراجعة وتاريخ الانتهاء من التوثيق (انظر النقاش أدناه المتعلق باستكمال الملف).	

١٦/٥ المراجع الخبير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٨/٢٣٠	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 أ٢–أ٥، أ١٦، أ١٧) (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧) (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 أ٨–أ١١)

ينبغي توثيق أعمال المراجعة على نحو يمكّن أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي (أي دون الحاجة إلى تفسيرات شفوية):

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والمهنية المنطبقة؛
- نتائج إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛
- طبيعة الأمور المهمة التي نشأت والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

١٦/٦ الوثائق الإلكترونية

قامت العديد من مكاتب المحاسبة باستبدال (أو هي في طريقها إلى استبدال) ملفات الارتباط الورقية بملفات إلكترونية. وفي بعض الحالات، بالرغم من تنفيذ العمل وفحصه إلكترونياً، يتم الاحتفاظ بالملفات الورقية باعتبار أنها السجل الدائم للعمل الذي تم تنفيذه. ويتم إنشاء الوثائق/النماذج في شكل رقمي، ويتم إجراء مسح إلكتروني لسجلات العميل، ويتم تخزين جميع البيانات إلكترونياً. ولا يتم طباعة ذلك على ورق إلا بعد الانتهاء من جميع الأعمال وفحصها.

ويوجد نوعان من الوثائق الإلكترونية:

- وثائق العمل الجاري؛
- وثائق المعلومات الثابتة.

وثائق العمل الجاري

تتألف وثائق العمل الجاري من المعلومات المتجددة التي يتم إعدادها وتحديثها خلال التقدم في المراجعة. ومن أمثلتها، نماذج المراجعة وقوالب الخطابات الفارغة، والمعلومات المتعلقة بالصناعة ومؤشرات الأداء الرئيسية، والاستبيانات، والمخططات المنطقية، وسياسات المكتب، والإجراءات التشخيصية، والبيانات المالية والمعلومات والافتراضات وغيرها من الأمور الخاصة بالفترة السابقة التي قد يتم استخدامها في تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال الفترة الحالية. ويتم تضمين هذه المعلومات غالباً في تطبيقات برمجية وأدوات مراجعة إلكترونية.

وثائق المعلومات الثابتة

تتألف المعلومات الثابتة من وثائق الملف النهائية، مثل القوائم المالية وأوراق العمل المكتملة، التي لن تتغير والتي قد تستدعي الحاجة الرجوع إليها في السنوات القادمة. ويجب الاحتفاظ بالوثائق النهائية أو الثابتة في صورة تساعد على استرجاع المعلومات بسهولة في السنوات اللاحقة.

برامج الحاسب القديمة

قد يؤدي ترك المعلومات بتنسيق يستخدمه أحد التطبيقات البرمجية إلى ظهور مشكلات في حال تحديث التطبيق البرمجي بتنسيق جديد للملفات. فقد لا يمكن فتح الملف القديم ما لم يتم الاحتفاظ بنسخة من التطبيق البرمجي القديم. وللتغلب على هذه المشكلة، تحتفظ العديد من المكاتب الآن بوثائقها النهائية بتنسيق (PDF). ويمتاز هذا التنسيق بأنه قد حظي بقبول واستخدام الجهات الحكومية ومكاتب المحاسبة حول العالم. وينبغي أن تنص سياسات المكتب على عدم جواز التحرير في الوثائق النهائية.

مزايا الأتمتة

يمكِّن الاحتفاظ بملفات المراجعة في صورة إلكترونية من تنفيذ بعض المهام الإدارية آلياً، ويوفر المزيد من المرونة لأعضاء فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- يمكن الوصول إلى أوراق عمل محددة مباشرة من الفهرس؛
- يمكن مشاركة الملفات والمستندات أو الاطلاع عليها بسهولة مع أشخاص آخرين في أماكن بعيدة؛
- يمكن إنشاء مجلدات ووثائق مراجعة جديدة أو إعادة تسميتها أو نقلها أو نسخها أو حذفها من الفهرس؛
- يمكن طي الفهرس المفصّل لإظهار شكله العام، أو يمكن توسيعه حسب الحاجة، مما ييسر رؤية الصورة الكاملة وتحديد أماكن الوثائق الرئيسية؛
- يمكن منح المستندات المهمة أسماءً مخصصة. وقد يساعد هذا أعضاء الفريق الآخرين من معرفة محتوى المستند من اسمه؛
- يمكن إجراء مهام الفحص بشكل آلي مثل التحقق من كامل الملف أو من جزء منه للوصول إلى الاستثناءات وملاحظات الفحص البارزة وتوقيعات المعد والفاحص؛
- يستطيع أعضاء فريق الارتباط مشاركة وثائق الملف عن طريق استخدام أدوات إلكترونية لتسجيل الدخول والخروج؛
- يمكن حماية وثائق معينة بكلمات مرور لتعزيز أمنها؛
- يمكن قصر الوصول إلى الملفات على العاملين المصرح لهم.

استخدام الأدوات الإلكترونية في أوراق العمل

توجد ثلاثة مبادئ مهمة يلزم مراعاتها عند استخدام الأدوات الإلكترونية في إعداد أوراق العمل:

- أن جميع متطلبات معايير المراجعة لا تزال منطبقة؛
- أن الملفات الإلكترونية تتطلب إدارة إلكترونية. ويشمل هذا أموراً مثل إمكانية الوصول (مثل الوصول بكلمات المرور)، وأمن البيانات، وإدارة التطبيق (بما في ذلك التدريب عليه)، والإجراءات الروتينية للنسخ الاحتياطي، وحقوق التحرير، وأماكن التخزين، وإجراءات الفحص، والقرارات المتعلقة بالتغييرات التي سيتم تتبعها في الملفات لتوفير المسار الضروري لتتبع المراجعة؛
- أن الوثائق النهائية (جميع الوثائق التي يلزم الاحتفاظ بها لدعم رأي المراجعة) يجب الاحتفاظ بها وإتاحة الوصول إليها وفقاً لسياسات المكتب الخاصة بالاحتفاظ بالملفات.

١٦/٧ *استكمال الملف*

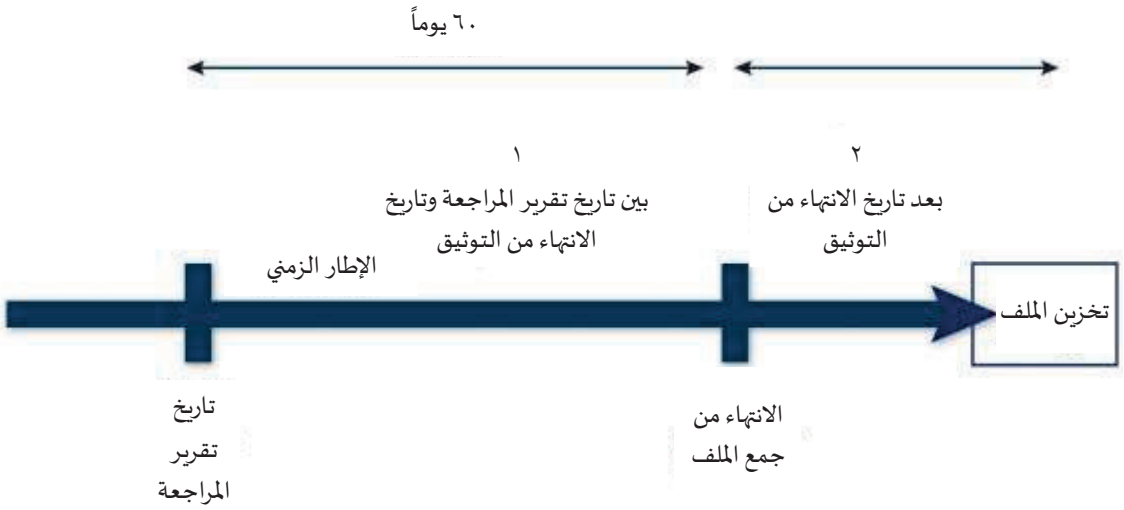
رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٢٣٠	إذا قام المراجع، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو المزيد من إجراءات المراجعة، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠) (أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛ (ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراجع؛ (ج) توقيت إدخال التغييرات الناجمة عن ذلك على توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت مراجعتها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بمراجعتها.
١٤/٢٣٠	يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٣٠	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 أ٢٣)
١٦/٢٣٠	في ظروف أخرى غير تلك المشار إليها في الفقرة ١٣، حيث يجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٤) (أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛ (ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

يدل تأريخ تقرير المراجع على الانتهاء من أعمال المراجعة. وبعد ذلك التاريخ، لا تستمر المسؤولية المتعلقة بالسعي للحصول على المزيد من أدلة المراجعة.

وبعد تاريخ تقرير المراجعة، يتم الجمع النهائي لملفات المراجعة في حينه. ويبلغ عادة الحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير المراجع. وهذا موضح في الشكل التالي. راجع معيار رقابة الجودة (١) للمزيد من التفاصيل.

الشكل ١٦/٧-١



إجراء تغييرات في ملف المراجعة

فيما يلي المتطلبات الواجب اتباعها عند إجراء تغييرات في ملف المراجعة.

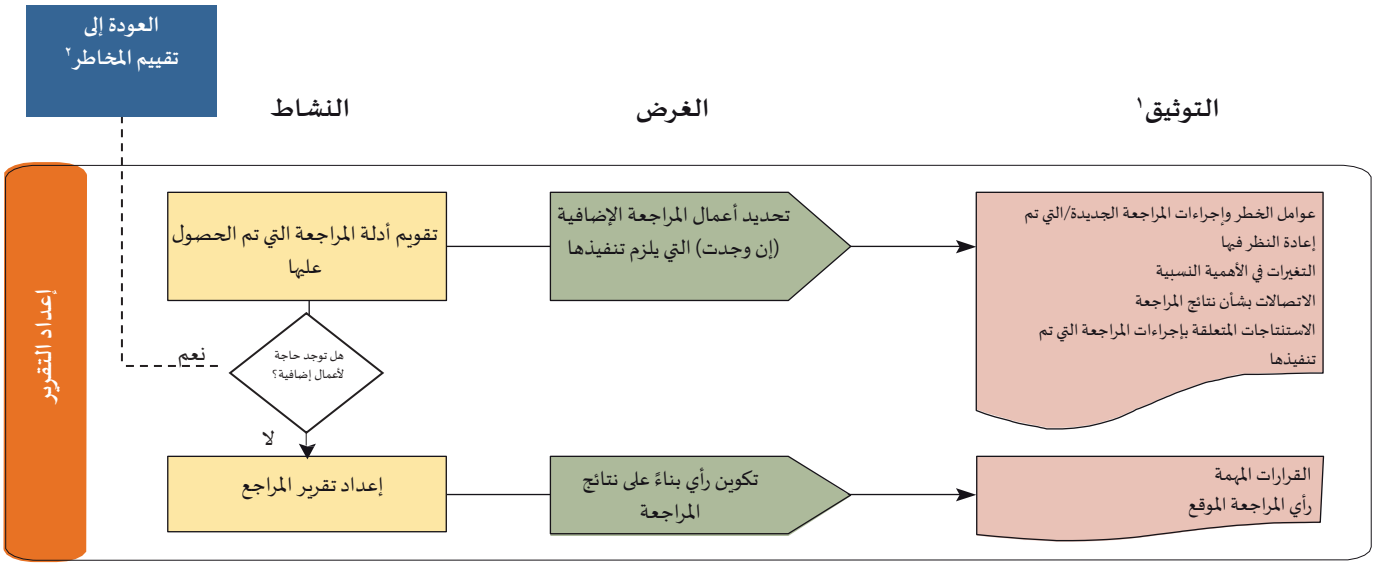
الشكل ١٦/٧-٢

الفترة	التواريخ	المتطلبات
١	بين تاريخ تقرير المراجعة وتاريخ الانتهاء من التوثيق	فيما يخص التغييرات الإدارية: • توثيق طبيعة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ومن قام بإعداد كل وثيقة ومن قام بفحصها، وأية مذكرات إضافية قد تكون مطلوبة للملف؛ • حذف أو إلغاء الوثائق التي تم الاستعاضة عنها؛ • ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية؛ • التوقيع على قوائم التحقق المتعلقة بالانتهاء من عملية جمع الملف. فيما يخص التغييرات في أدلة المراجعة أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ينبغي إعداد وثائق إضافية تتناول ثلاث قضايا رئيسية: • توقيت إجراء هذه الإضافات، وفحصها (عند الاقتضاء)، والقائمين بذلك؛ • الأسباب المحددة لهذه الإضافات؛ • تأثير الإضافات، إن وجد، على استنتاجات المراجعة.
٢	بعد تاريخ الانتهاء من التوثيق	لا يجوز حذف أي توثيق أو إلغائه من ملف المراجعة إلى حين انقضاء مدة الاحتفاظ بالملفات الخاصة بالمكتب. وعندما يكون من الضروري إدخال إضافات (بما في ذلك إجراء تعديلات) على توثيق أعمال المراجعة بعد تاريخ الانتهاء من التوثيق، ينبغي تناول الثلاث قضايا الرئيسية المتعلقة بالتغييرات في أدلة المراجعة، الموضحة في الفترة رقم (١) أعلاه، بغض النظر عن نوع الإضافات.

١٧. تكوين رأي في القوائم المالية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
المتطلبات والاعتبارات المتعلقة بما يلي: • تكوين رأي في القوائم المالية؛ • إعداد تقرير مراجعة مُصاغاً بصورة مناسبة.	٧٠٠، ٧٠١

الشكل ١٧/-١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦/٧٠٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛ (ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٧٠٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة 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. 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) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية. ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه. (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.
٨/٧٠٠	الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام". وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.
٩/٧٠٠	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.

١/١٧ نظرة عامة

الخطوة النهائية في آلية المراجعة هي تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والنظر في أثر أي تحريفات تم التعرف عليها، وتكوين رأي مراجعة، وإعداد تقرير مراجعة مُصاغاً بصورة مناسبة.

ويتناول هذا الفصل ما يلي:

- القوائم المالية المعدّة وفقاً لأحد أو كلا نوعي الإطار ذي الغرض العام المصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين؛
- تكوين رأي بشأن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام. ويعتمد هذا على تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (انظر القسم ٣/١٧)؛
- التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضاً أساس ذلك الرأي (انظر القسم ٣/١٧)؛
- مراجعة متطلبات إعداد التقرير المتعلقة بالأمور الرئيسة للمراجعة (انظر القسم ٥/١٧)؛
- المتطلب على المنشآت المدرجة بالإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط (انظر القسم ٦/١٧)؛
- متطلبات إعداد التقرير الأخرى، بما فيها على سبيل المثال التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (انظر القسم ٧/١٧)؛
- الآثار المترتبة في التقرير نتيجة للمعلومات التكميلية المعروضة في القوائم المالية (انظر القسم ٨/١٧)؛
- الآثار المترتبة في التقرير عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الالتزام بمعايير مراجعة وطنية إضافة إلى المعايير الدولية للمراجعة (انظر القسم ٩/١٧).

قد يكون إعداد التقرير المناسب معقداً وقد ينطوي على العديد من معايير المراجعة. ويقدم المخطط التالي ملخصاً بالمعايير الرئيسية التي تتعلق بتقرير المراجعة ويشير أيضاً إلى موضع تناول كل أمر في هذا الدليل:

المعايير الرئيسية لإعداد تقرير المراجعة					
معيار المراجعة (٧٠٠) تكوين الرأي					
معيار المراجعة (٧٠١) الأمور الرئيسة للمراجعة	معيار المراجعة (٧٠٥) التعديلات على رأي المراجع	معيار المراجعة (٧٠٦) فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى	معيار المراجعة (٥٧٠) تعزيز تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية	معيار المراجعة (٧١٠) المعلومات المقارنة	معيار المراجعة (٧٢٠) المعلومات الأخرى
الجزء ١ الفصل ١٧ القسم ٥/١٧	الجزء ٢ الفصل ٢٣	الجزء ٢ الفصل ٢٤	الجزء ١ الفصل ١٤ والجزء ٢ الفصل ٢٤	الجزء ٢ الفصل ٢٥	الجزء ١ الفصل ١٥ القسم ٩/١٥

بصفة عامة، فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة، حيث لا تُعرض أمور رئيسة للمراجعة أو لا تُرفق معلومات أخرى، ستكون الصيغة قياسية في تقرير المراجع غير المعدل. وبطبيعة الحال، ستكون هناك استثناءات لإضافة فقرات، على سبيل المثال للفت الانتباه أو لأمور أخرى في التقرير.

ويساعد الاتساق في تقرير المراجع في:

- تعزيز المصداقية في السوق العالمي عن طريق تيسير التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً؛
- تعزيز فهم المستخدم ومساعدته في التعرف على الظروف غير المعتادة (مثل التعديلات على تقرير المراجع) عند حدوثها.

وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح التي تنظم مراجعة القوائم المالية في بعض الدول صيغة مختلفة لرأي المراجع. ومع ذلك، تظل مسؤولية المراجع هي نفسها عن تكوين الرأي. وعند وجود اختلاف كبير في الصيغة عن الصيغة الدولية القياسية، ينظر المراجع في خطر أن المستخدمين قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه. وفي حال وجود مثل هذا الخطر، فقد يتم إضافة المزيد من التوضيح إلى تقرير المراجع.

٢/١٧ أُطُر التقرير المالي

يتم تكوين رأي المراجع بشأن القوائم المالية في سياق إطار منطبق "ذي غرض عام". وهذا الإطار هو إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. وتشمل الأُطُر المقبولة:

- المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- المعايير الدولية للتقرير المالي؛
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

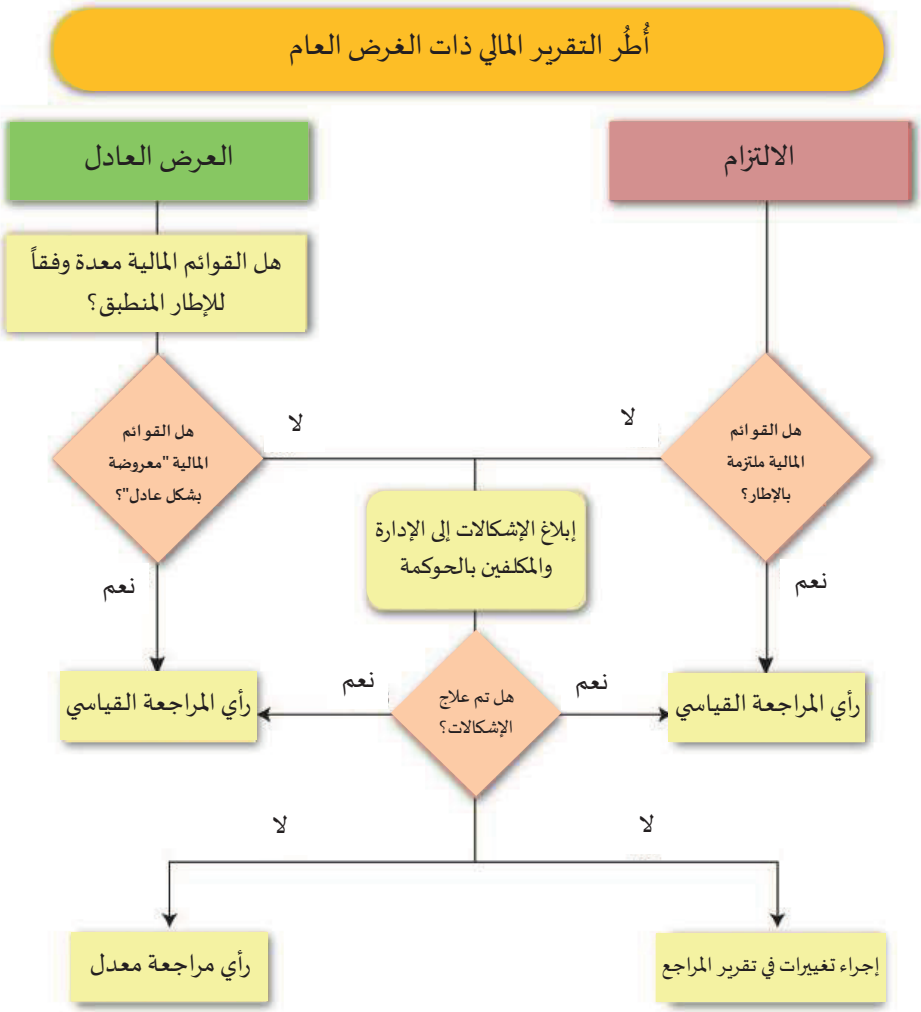
ويوجد نوعان من الأُطُر ذات الغرض العام: "إطار العرض العادل" و"إطار الالتزام". وهما موضحان في الشكل التالي.

الشكل ١٧/٢-١

الإطار	الوصف
إطار العرض العادل	إطار تقرير مالي (مثل المعايير الدولية للتقرير المالي) يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، وأيضاً: 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) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية. ويقوم المراجع بالتقرير عمّا إذا كانت القوائم المالية "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" للمعلومات التي تهدف القوائم المالية لعرضها.
إطار الالتزام	إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه فيما يخص العرض "العادل". ولا يتعين على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومن أمثلة هذا النوع إطار التقرير المالي الذي يفرضه نظام أو لائحة والمصمم لتلبية الاحتياجات من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويقوم المراجع بالتقرير عمّا إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، على سبيل المثال، وفقاً "لنظام الشركات في الدولة (س)".

وفيما يلي شجرة القرار لتكوين رأي وفقاً لهذين النوعين من الأطر ذات الغرض العام.

الشكل ٢/١٧-٢



في بعض الحالات، قد يكون المراجع مطالباً بإجراء المراجعة وفقاً لكلا الإطارين. وعندئذ، يشير رأي المراجع إلى كل من إطار العرض العادل والمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة.

*المعايير الوطنية**

يمكن الإشارة في تقرير المراجع إلى كل من المعايير الدولية للمراجعة ومعايير مراجعة وطنية عندما لا يوجد تعارض بين متطلبات كلتا مجموعتي المعايير. وفي حال وجود تعارض، لا يشير تقرير المراجع إلا إلى معايير المراجعة (إمّا المعايير الدولية للمراجعة أو معايير المراجعة الوطنية) التي تم إعداد تقرير المراجع وفقاً لها.

وعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٥٧٠) من المراجع إضافة قسم منفصل في تقريره عندما يوجد عدم تأكد جوهري يتعلق بالاستمرارية فيما تحظر بعض معايير المراجعة الوطنية مثل هذه الفقرة.

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول 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.

٣/١٧ تكوين الرأي

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
	تكوين رأي في القوائم المالية
١٠/٧٠٠	يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
١١/٧٠٠	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 الجوهري، 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؛ (ب) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعَد جوهرية، منفردة أو في مجملها؛ (ج) التقويمات التي تتطلبها الفقرات ١٢-١٥.
١٢/٧٠٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، 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 أ١–أ٣)
١٣/٧٠٠	على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت: (أ) القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمُطبقة. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة أ٤) (ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعدّ متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، وتُعدّ مناسبة؛ (ج) التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تُعدّ معقولة؛ (د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (١) ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجمعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب. (٢) 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 أ٥) (هـ) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة أ٦) (و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعَد مناسبة.
١٤/٧٠٠	عندما تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقويم المطلوب بموجب الفقرتين ١٢ و١٣ يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات أ٧-أ٩) (أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛ (ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.
١٥/٧٠٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)
	شكل الرأي
١٦/٧٠٠	يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٧/٧٠٠	في حالة: (أ) استنتاج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو (ب) عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
١٨/٧٠٠	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 أ١٦)
١٩/٧٠٠	عندما تكون القوائم المالية مُعدةً وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع 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 أ١٧)

عند تكوين الرأي، يلزم أن يتحقق المراجع من إعداد القوائم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على النحو الموضح في الشكل أدناه.

الشكل ١٧/٣-١

الاعتبارات	
تكوين رأي المراجعة	**الأهمية النسبية** استنتاج ما إذا كانت: • الأهمية النسبية لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. • التحريفات غير المصححة (بما فيها التحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالفترات السابقة)، سواءً منفردة أو في مجملها، قد تؤدي إلى تحريف جوهري. (معيار المراجعة (٤٥٠))
	أدلة المراجعة • هل تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؟ (معيار المراجعة (٥٠٠)) • هل التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؟ • هل الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها في أو قرب نهاية المراجعة تؤيد الاستنتاجات التي تكوّنت أثناء المراجعة؟
	السياسات المحاسبية • هل القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها؟ يشمل هذا النظر في مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم. • هل السياسات المحاسبية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، ومناسبة في ظل الظروف القائمة؟

الاعتبارات	
تكوين رأي المراجعة *(تابع)*	**إفصاحات القوائم المالية** • هل القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المنطبق أو تصفه؟ • هل تم تقديم جميع إفصاحات القوائم المالية التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق؟ • هل المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية؟ • هل المعلومات المعروضة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم؟ يشمل هذا النظر فيما إذا كانت المعلومات مصنفة ومجمعة أو مفصلة ومميزة على نحو مناسب، وما إذا كانت جميع المعلومات التي ينبغي تضمينها قد تم تضمينها. ويشمل أيضاً النظر فيما إذا كان العرض العام قد تم تقويضه بإدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها. • هل القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؟
	أُطُر العرض العادل • هل العرض العام والشكل والمحتوى (بما في ذلك الإفصاحات في الإيضاحات) يعبر بصدق عن المعاملات والأحداث الأساسية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؟ وإذا لم يكن ذلك متحققاً، فهل توجد حاجة لتقديم إفصاحات خلاف تلك التي يتطلبها الإطار على وجه التحديد لضمان العرض العادل؟ • هل القوائم المالية، بعد أي تعديلات أجرتها الإدارة نتيجة لعملية المراجعة، تتسق مع الفهم الذي تم التوصل إليه بشأن المنشأة وبيئتها؟
	أُطُر الالتزام • هل القوائم المالية مضللة؟ هذا غير مرجح إلا في ظروف نادرة للغاية.

بناءً على نتائج التقويمات المذكورة أعلاه، يحدد المراجع الشكل المناسب لتقرير المراجعة (غير معدل أو معدل) في ظل الظروف القائمة.

ملحوظة: في حال تضمين أمور رئيسة للمراجعة في تقرير المراجعة، فإنها لا تغير أو تغني عن تعديلات الرأي التي تتطلبها ظروف ارتباط المراجعة ذي الصلة.

إبداء الرأي

يتعين على المراجع إبداء رأي بناءً على نتائج المراجعة وتقويم العرض العام للقوائم المالية، بما فيها الإفصاحات.

الرأي غير المعدل

يتم إبداء رأي غير معدل عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية معروضة، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ...) وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (تعتمد صيغة الرأي على ما إذا كان المراجع يعد تقريره وفقاً لإطار عرض عادل أو إطار التزام).

الرأي المعدل

يتم إبداء رأي معدل (معيار المراجعة (٧٠٥)) عندما يستنتج المراجع، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها:

(أ) أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

ويوجد ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة:

١. الرأي المتحفظ؛

٢. الرأي المعارض؛

٣. الامتناع عن إبداء رأي.

ويوضح الشكل التالي (المقتبس من الفقرة أ١ من معيار المراجعة (٧٠٥)) كيفية تأثر نوع الرأي الذي سيتم إبداؤه بحكم المراجع فيما يتعلق بما يلي:

- طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل؛
- مدى انتشار تأثيراته أو تأثيراته المحتملة في القوائم المالية.

الشكل ٣/١٧-٢

طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل	حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية	
	جوهري ولكنه غير منتشر	**جوهري ومنتشر**
القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري	رأي متحفظ	رأي معارض
عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة	رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء رأي

ويوضح الشكل التالي الاستخدام المناسب لأنواع التعديل الثلاثة:

الشكل ٣/١٧-٣

النوع	التطبيق	الصيغة
الرأي المتحفظ	عندما يكون التأثير جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية. ينطبق هذا عندما: • يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ولكن المراجع يستنتج وجود تحريفات تُعد، منفردة أو في مجملها، جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ولكنها غير منتشرة؛ أو • يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي. ويستنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة.	"في رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر (أو التأثيرات المحتملة للأمر[١]) الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل ..."
الرأي المعارض	عندما تكون تأثيرات التحريفات جوهرية ومنتشرة على السواء. ينطبق هذا عندما يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ولكن المراجع يستنتج أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعدّ جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.	"في رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل ..."
الامتناع عن إبداء رأي	عندما يمكن أن يكون التأثير المحتمل للتحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، جوهرياً ومنتشراً على السواء. ينطبق هذا عندما يكون المراجع غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة. وينطبق هذا أيضاً في ظروف نادرة للغاية عندما يكون من غير الممكن	"نحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة. 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

[١] تتم الإشارة إلى "التأثيرات المحتملة" فقط عندما:

- يكون المراجع غير قادر على تحديد التأثيرات، أو
- يكون من غير الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات.

النوع	التطبيق	الصيغة
	تكوين رأي بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم تأكد متعددة وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية. وينطبق هذا حتى عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة بشأن كل حالة على حدة من حالات عدم التأكد.	المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية".

والبديل الوحيد عن إصدار رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي هو الانسحاب من المراجعة بالكلية (عندما يكون مسموحاً بالانسحاب) وعدم إصدار رأي. ولكن، في حالات معينة، لا يُسمح بالانسحاب وفقاً لأنظمة ولوائح الدولة.

وعندما يتعين إبداء رأي معدل، يتم تقديم التفاصيل في فقرة بعنوان "أساس التعديل" على النحو الموضح أدناه.

الشكل ٣/١٧-٤

فقرة أساس التعديل	**الغرض** توضيح تفاصيل التعديل في قسم منفصل بعد قسم الرأي مباشرة في تقرير المراجع. ويأتي هذا القسم تحت عنوان "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي". **الصيغة** يحتوي القسم (حسب الاقتضاء) على ما يلي: • وصف للأمر الناشئ عنه التعديل؛ • عندما يتعلق التحريف الجوهري بمبالغ محددة (بما في ذلك إفصاحات كمية) في القوائم المالية، وصف للتأثيرات المحتملة بسبب التحريف الجوهري الذي يتعلق بالمبالغ المحددة، وتحديد لحجم تلك التأثيرات. وقد يشمل هذا تحديد لحجم التأثيرات على أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات المتأثرة، إضافة إلى التأثير الواقع على الدخل قبل الضريبة وصافي الدخل وحقوق الملكية؛ • عند الاقتضاء، عبارة تفيد بأنه من غير الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية؛ • عندما يتعلق التحريف الجوهري بإفصاحات وصفية، شرح لكيفية تحريف الإفصاحات؛ • طبيعة المعلومات التي تم إغفال ذكرها إلا إذا كانت الإفصاحات غير متاحة بسهولة أو لم يتم إعدادها من قبل الإدارة أو إذا كانت ستشغل حيزاً كبيراً دون داعٍ في التقرير؛ • أسباب عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة؛ • وصف لجميع الأمور التي تم التعرف عليها التي كانت ستتطلب تعديلاً على رأي المراجع. في تلك الحالات النادرة التي تظهر فيها أمور متعددة، لا يبرر الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمر معين إغفال ذكر الأمور الأخرى التي كانت ستتطلب تعديل تقرير المراجع.
الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	قد يشير المراجع في قسم "أساس التعديل" إلى نقاش أكثر تفصيلاً بشأن الأمر الناشئ عنه التعديل، في أحد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

يتناول الفصل الثالث والعشرون، في الجزء الثاني، من هذا الدليل موضوع التعديلات على تقرير المراجع.

الإبلاغات الإضافية في تقرير المراجع

في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري إضافة فقرات إضافية للفت انتباه المستخدم إلى أمور معينة في تقرير المراجع.

ويوضح الشكل التالي نوعي الفقرات التي قد يتم إضافتها إلى تقرير المراجع.

الشكل ١٧/٣-٥

نوع الفقرة	التطبيق	أمثلة
لفت الانتباه	**لفت الانتباه إلى أمور مهمة تم الإفصاح عنها بالفعل بشكل سليم في القوائم المالية.** هي أمور معروضة/مفصح عنها في القوائم المالية وعلى قدر من الأهمية مما يجعلها أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.	• عدم التأكد المتعلق بدعاوى قضائية أو إجراءات تنظيمية استثنائية، والأحداث اللاحقة، والكوارث الكبيرة، وأوجه عدم الاتساق وحالات عدم التأكد الأخرى المهمة، والتطبيق المبكر (في حال السماح به) لمعايير المحاسبة الجديدة.
أمر آخر	**أمور ذات صلة بفهم المستخدم لوظيفة المراجعة ولكن لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.** هي أي أمور (بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية) تُعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة و/أو مسؤوليات المراجع و/أو تقرير المراجع.	• عدم قدرة المراجع على الانسحاب من الارتباط، على الرغم من انتشار التأثير المحتمل لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة. • قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الممارسات المتعارف عليها من المراجع، أو قد تسمح له بالتوسع في شرح أمور إضافية. • وجود قيود على توزيع تقرير المراجع عندما يكون موجهاً لمستخدمين بعينهم.

ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

- تعديل رأي المراجعة عند الحاجة؛ أو
- تقديم الإدارة للإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية.

وعندما يتوقع المراجع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، يجب عليه أولاً إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.

ويقدم الفصل الرابع والعشرون، في الجزء الثاني، من هذا الدليل المزيد من الإرشادات بشأن الإدراج المحتمل لفقرة لفت الانتباه و/أو فقرة أمر آخر في تقرير المراجع.

١٧/٤ شكل وصيغة تقرير المراجع

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
تقرير المراجع	
٧٠٠/٢٠	يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)
تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة	
العنوان	
٧٠٠/٢١	يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل. (راجع: الفقرة أ٢٠)
المخاطبون بالتقرير	
٧٠٠/٢٢	يجب أن يكون تقرير المراجع موجهاً بشكل مناسب، على أساس ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
رأي المراجع	
٢٣/٧٠٠	يجب أن يحتوي القسم الأول من تقرير المراجع على رأي المراجع، ويجب أن يكون عنوانه هو "الرأي".
٢٤/٧٠٠	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 أ٢٢، أ٢٣)
٢٥/٧٠٠	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 أ٢٤–أ٣١)
٢٦/٧٠٠	عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، يجب أن يكون رأي المراجع أن القوائم المالية المرفقة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣١)
٢٧/٧٠٠	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 المُنشئة لهذا الإطار.
أساس الرأي	
٢٨/٧٠٠	يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً، بعد قسم الرأي مباشرةً، بعنوان "أساس الرأي": (راجع: الفقرة أ٣٢) (أ) ينص على أن المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ (راجع: الفقرة أ٣٣) (ب) يشير إلى القسم من تقرير المراجع، الذي يوضح مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة؛ (ج) يتضمن عبارة بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد العبارة الدولة المُنشئة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٣٩) (د) ينص على ما إذا كان المراجع يعتقد أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.
الاستمرارية	
٢٩/٧٠٠	عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
ملحوظة: الفقرتان ٣٠ و٣١ تتعلقان بالأمور الرئيسة للمراجعة وقد تم تناولهما في القسم ٥/١٧ من هذا الدليل.	
المسؤوليات عن القوائم المالية	
٣٣/٧٠٠	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 أ٤٤)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٤/٧٠٠	يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨) (أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛ (ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة 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 أ٤٨)
٣٥/٧٠٠	يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عمَّن 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 أ٤٩)
٣٦/٧٠٠	عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة.
مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية	
٣٧/٧٠٠	يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية".
٣٨/٧٠٠	يجب في هذا القسم من تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠) (أ) النص على أن أهداف المراجع هي: (١) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ (٢) إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. (راجع: الفقرة أ٥١) (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 الآتيين: (١) توضيح أنها تُعدّ جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛ أو (٢) تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٣)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٩/٧٠٠	يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠) (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، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف 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 إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن أخذ المراجع للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. (٣) تقويم 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) تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل. (ج) توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباط مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة (٦٠٠)، وذلك عن طريق النص على ما يلي: (١) أن مسؤوليات المراجع تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛ (٢) أن المراجع هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛ (٣) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤٠/٧٠٠	يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠) (أ) النص على أن المراجع يتصل بالمكلفين 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 يقدم للمكلفين بالحوكمة بياناً بأنه قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن الاستقلال، وأنه يبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلاله، ويبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة؛ (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 للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعَد هي الأمور الرئيسة 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 أ٥٣)
موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية	
٤١/٧٠٠	يجب إدراج وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين ٣٩ و٤٠: (راجع: الفقرة أ٥٤) (أ) ضمن متن تقرير المراجع؛ أو (ب) ضمن ملحق مرفق بتقرير المراجع، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى الموضع المراد في الملحق؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٧) (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 أ٥٤، أ٥٦، أ٥٧)
٤٢/٧٠٠	عندما يشير المراجع إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، يجب عليه أن يحدد أن ذلك الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرة أ٥٦)
ملحوظة:	الفقرات ٤٣-٤٥ تتعلق بأمور أخرى يتم التقرير عنها وقد تم تناولها في القسم ٦/١٧ من هذا الدليل. والفقرة ٤٦ تتعلق بذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط وقد تم تناولها في القسم ٥/١٧ من هذا الدليل.
توقيع المراجع	
٤٧/٧٠٠	يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً. (راجع: الفقرتين أ٦٤، أ٦٥)
عنوان المراجع	
٤٨/٧٠٠	يجب أن يذكر تقرير المراجع اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.
تاريخ تقرير المراجع	
٤٩/٧٠٠	يجب أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات أ٦٦–أ٦٩) (أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛ (ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
	تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة
٥٠/٧٠٠	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 أ٧٠، أ٧١) (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 المُنشئة لإطار 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 قد تمت مراجعتها. (هـ) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد هذه العبارة الدولة المُنشئة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (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. (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥) (ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٧٢٠). (ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديداً لأولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣-٣٦، ولا يتعارض معها. (ك) إشارةً 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 أ٥٠–أ٥٣) (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.

* ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السادسة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أي استثناءات.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
	فيما يخص عمليات المراجعة التي تتم وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية
٥١/٧٠٠	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 أ٧٦، أ٧٧) (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، كحدٍ 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.
٥٢/٧٠٠	عندما يشير تقرير المراجع إلى كلٍ من المعايير الوطنية والمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فيجب أن يحدد تقرير المراجع الدولة المُنشئة لمعايير المراجعة الوطنية.

يتأثر شكل تقرير المراجع بإطار التقرير المالي المستخدم، وأي متطلبات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح، وتضمين أي معلومات تكميلية. ويكون اسم تقرير المراجع "تقرير المراجع المستقل"، وفيما يخص المنشآت الصغيرة والمتوسطة، يحتوي التقرير دائماً على العناوين التالية:

- الرأي؛
- أساس الرأي؛
- مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية؛
- مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية.

ومن بين عناوين الفقرات الأخرى التي قد يتم استخدامها، عند الاقتضاء، ما يلي:

- المعلومات الأخرى (أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها" [انظر الفصل الخامس عشر، القسم ٩/١٥، من هذا الدليل])؛
- الاستمرارية (في حال وجود عدم تأكد جوهري، انظر معيار المراجعة (٥٧٠))؛
- لفت الانتباه؛
- أمر آخر؛
- الأمور الرئيسة للمراجعة (انظر القسم ٥/١٧ من هذا الفصل)؛
- التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى.

ويوضح الشكل التالي العناصر الرئيسية لتقرير المراجع (التي يلزم أن تكون مكتوبة).

الشكل ١٧/٤-١

العنصر	الملاحظات
الاسم	**تقرير المراجع المستقل** يميز استخدام كلمة "المستقل" تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها غيره.
المخاطبون بالتقرير	**المُعد لهم التقرير** عادة المساهمون أو المكلفون بالحوكمة. وقد يكون لظروف الارتباط أو اللوائح المحلية دور في تحديدهم.

العنصر	الملاحظات
رأي المراجع	• يحدد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية. • ينص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها. • يحدد اسم كل من القوائم المالية التي تتألف منها مجموعة القوائم المالية الكاملة. • يشير إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة. • يحدد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية. **أُطُر العرض العادل** ينص على ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) ...، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، أو أية صيغة مشابهة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح. **أُطُر الالتزام** ينص على ما إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ملحوظة: إذا لم تكن المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المستخدم، يجب أن تحدد صيغة الرأي الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي (على سبيل المثال، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الدولة (س)).
أساس الرأي	• ينص على أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. • يشير إلى القسم من تقرير المراجع الذي يوضح مسؤوليات المراجع. • يحتوي على عبارة صريحة بشأن استقلال المراجع وأن المراجع قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويجب أن تشير العبارة أيضاً إلى قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية. • يشير إلى ملخص السياسات المُحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى. • يحدد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.
عناصر أخرى	فقرات مثل لفت الانتباه أو تضمين الأمور الرئيسة للمراجعة، عند الاقتضاء.

العنصر	الملاحظات
مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية	يوضح أن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وينص التقرير على أن الإدارة مسؤولة عمّا يلي: • الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ • الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ • تقييم القدرة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتشمل مسؤوليات الإدارة: • تقييم القدرة على البقاء كمنشأة مستمرة وتضمين أي إفصاحات ضرورية؛ • تحمّل المسؤولية عن الرقابة الداخلية اللازمة للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛ • تحديد وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ • ملاءمة المعلومات المنصوص عليها في القوائم المالية، وإمكانية الاعتماد عليها، وقابليتها للمقارنة والفهم؛ • ضمان تقديم ما يكفي من الإفصاحات للتأكد من فهم مستخدمي القوائم المالية للمعاملات المهمة؛ • إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة. ويحدد تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي (في حال اختلافهم عن الإدارة، مثل المكلفين بالحوكمة).

العنصر	الملاحظات
مسؤوليات المراجع	ينص التقرير على أن: • أهداف المراجعة هي الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير يتضمن رأي المراجع. • التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه لا يضمن اكتشاف جميع التحريفات الجوهرية. • التحريفات قد تنشأ عن غش أو خطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتيين: — توضيح أن التحريفات تُعدّ جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛ أو — تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. • المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة. • مسؤوليات المراجع هي: — التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، 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. وفي الظروف التي يكون المراجع مسؤولاً أيضاً فيها عن إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية إلى جانب مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر العبارة الخاصة بأن أخذ المراجع للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. — تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة. — التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري يتعلق 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 الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. — تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل. — في حالة انطباق معيار المراجعة (٦٠٠) في ارتباطات مراجعة المجموعات، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛ وأن المراجع هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛ وأن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه. — الاتصال بالمكلفين 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؛ — فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية **للمنشآت المدرجة**، تقديم بيان إلى المكلفين بالحوكمة بأن المراجع قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن الاستقلال، وأنه قد أبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلاله، وأبلغهم أيضاً عند الاقتضاء بالتدابير الوقائية ذات العلاقة؛

العنصر	الملاحظات
مسؤوليات المراجع *(تابع)*	– 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 للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعَد هي الأمور الرئيسة 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. **ملحوظة**: وفقاً لما سيتم تناوله لاحقاً في هذا الفصل، تشير الفقرة ٤١ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى إمكانية تضمين بعض المعلومات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية إمّا في متن تقرير المراجع أو ضمن ملحق أو حتى على الموقع الإلكتروني لإحدى السلطات المعنية. ومن المتوقع تضمين جميع الأمور الواردة في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من معيار المراجعة (٧٠٠) في متن التقرير الخاص بمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى	قد تتطلب معايير أو أنظمة أو ممارسات معينة متعارف عليها في إحدى الدول من المراجع، أو قد تسمح له بالتقرير عن مسؤوليات أخرى. • سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم بناءً على طبيعة مسؤوليات المراجع الأخرى عن إعداد التقرير التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. • يجب 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 قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". • قد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل.
توقيع المراجع	يعتمد توقيع المراجع على ما هو مناسب لكل دولة. فقد يتم التوقيع باسم المكتب أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما. وقد يتطلب التوقيع أيضاً ذكر المنصب المهني للمراجع أو الإشارة إلى الاعتراف بالمراجع/المكتب من قبل سلطة الترخيص المعنية. (*)
عنوان المراجع	الإشارة إلى اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.
تاريخ التقرير	لا يتم تأريخ التقرير بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل المراجع فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه، بما في ذلك الأدلة المتعلقة بما يلي: • إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية؛ • مراعاة أثر الأحداث والمعاملات (التي أصبح المراجع على علم بها) التي وقعت حتى ذلك التاريخ؛ • إقرار أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها بأنهم يتحملون المسؤولية عن القوائم المالية.

موضع المعلومات المتعلقة بمسؤوليات المراجع

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية يمكن إدراجها في ملحق مرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما يسمح نظام أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً بذلك، يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع. ويُشترط لذلك أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه (من المثال التوضيحي (١) في ملحق معيار المراجعة (٧٠٠)):

* ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السادسة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أي استثناءات.

تقرير المراجعة

يحتوي ملحق معيار المراجعة (٧٠٠) على الأمثلة التوضيحية التالية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية:

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل (عندما تكون هناك إشارة إلى مواد موجودة على موقع إلكتروني لسلطة معنية).
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام.

تكون المنشآت الصغيرة والمتوسطة عادةً منشآت غير مدرجة، لذا قد يكون المثالان التوضيحيان (٣) و(٤) أكثر ملاءمة. ولكن ينبغي ملاحظة أن المثال التوضيحي (٣) لا يشتمل على جميع الأوصاف المطلوبة لمسؤوليات المراجع. كما إن تقرير المراجع سيختلف بناءً على الظروف الخاصة بالمراجعة.

٥/١٧ *التقرير عن الأمور الرئيسة للمراجعة*

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٠/٧٠٠	عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، يجب على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
٣١/٧٠٠	عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، أو عندما يقرر هو ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٢)

نظرة عامة

الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة هو:

- تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها؛
- توفير معلومات إضافية عن المنشأة لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

وتُعرَّف الأمور الرئيسة للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

ويوضح الشكل التالي الحالات التي يتعين فيها الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة، والحالات التي يكون الإبلاغ فيها اختيارياً، والحالات التي لا يُسمح فيها بالإبلاغ:

الشكل ١٧/٥-١

يكون الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في المجموعات الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام ...	
إلزامياً فيما يخص...	المنشآت المدرجة.
	منشآت أخرى معينة تنص عليها اللوائح المحلية مثل المنشآت التي تحظى باهتمام عام أو جهات القطاع العام.
اختيارياً فيما يخص...	المراجعين الذين قد يبلغون، من تلقاء أنفسهم أو بناءً على طلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريرهم عن أي نوع من المنشآت.
	المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تود أن يُنظر إليها على أنها تشبه المنشآت المدرجة أو التي تنظر في التقدم بطلب لإدراجها في إحدى أسواق المال المعترف بها.

يكون الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في المجموعات الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام ...	
	وعند اعتياد العموم وأصحاب المصلحة الآخرون على الإفصاحات الخاصة بالأمور الرئيسة للمراجعة، كما في تقارير مراجعة المنشآت المدرجة، فإن هذه الإفصاحات قد تصبح متوقعة أيضاً في تقارير مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
غير مسموح به...	كبديل عن الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية.
	كبديل عن الإبلاغ بوجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
	باعتباره رأي مراجعة منفصل بشأن أمور بعينها.
	كبديل عن إبداء رأي معدل يتطلبه معيار المراجعة (٧٠٥).
	عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

المتطلبات الخاصة بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

يتناول معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" كلاً من حكم المراجع بشأن ما يتم الإبلاغ به في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.

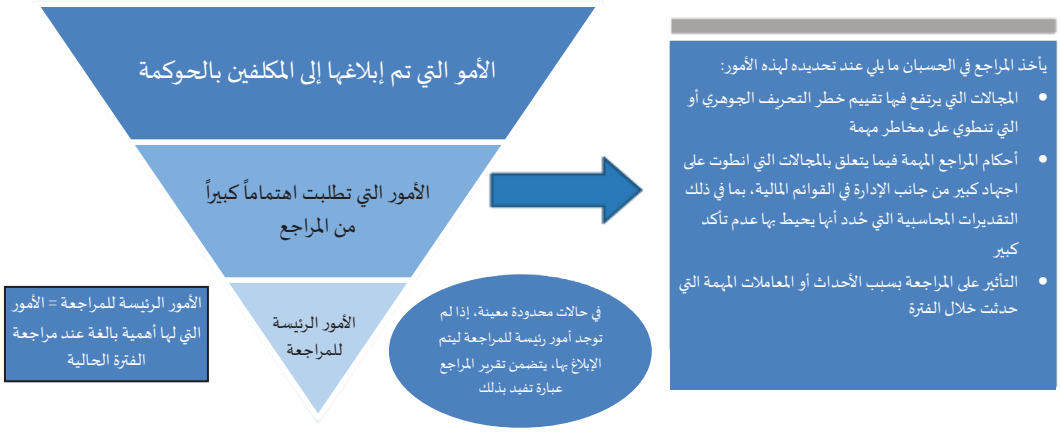
وفيما يلي بيان لنطاق ومتطلبات معيار المراجعة (٧٠١):

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٧٠١	يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة 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)؛ أو (ج) بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) 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 أ٥–أ٨)
٨/٧٠١	لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه: الأمور الرئيسة للمراجعة: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٧٠١	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 أ٩–أ١٨) (أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيَّم أو المخاطر المُهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥). (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢) (ب) أحكام 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 تأكد مرتفع في التقدير. (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤) (ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة. (راجع: الفقرتين أ٢٥، أ٢٦)
١٠/٧٠١	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 ثمّ تُعد هي الأمور الرئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات أ٩–أ١١، أ٢٧–أ٣٠)
١١/٧٠١	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 المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. (ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٣)

يقدم الشكل التالي إطاراً لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأمور الرئيسة للمراجعة:

الشكل ١٧/٥-٢



المصدر: https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters

وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع

يشتمل وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وكيفية التعامل مع هذه الأمور أثناء المراجعة، على ما يلي:

الشكل ١٧/٥-٣

الأمور الرئيسة للمراجعة	يشتمل وصف الأمور الرئيسة للمراجعة على ما يلي:
وصف كل أمر	أسباب اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.
	كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة.
	الإشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية، إن وجدت.
وصف الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة	الجوانب في استجابة المراجع أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بخطر التحريف الجوهري المقيَّم.
	لمحة مختصرة عن الإجراءات التي تم تنفيذها.
	بيان بنتائج إجراءات المراجع.
	الملاحظات الرئيسية التي تم رصدها فيما يتعلق بالأمر.

الارتباط خصيصاً بالمنشأة

ينبغي أن تكون الأمور الرئيسة للمراجعة مرتبطة خصيصاً بالمنشأة وأن تتجنب استخدام لغة نمطية أو لغة تقنية أكثر من اللازم.

ولا يجوز أن يوحي وصف الأمور الرئيسة للمراجعة بأن الأمر لم يتم علاجه بشكل مناسب من قبل المراجع أثناء تكوين رأيه بشأن القوائم المالية، ولا أن يحتوي على آراء منفصلة أو يوحي بوجود مثل هذه الآراء بشأن عناصر مستقلة في القوائم المالية ("رأي مجزَّأ").

توثيق الأمور الرئيسة للمراجعة

عند توثيق الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠) ومعيار المراجعة (٧٠١)، يتعين على المراجع توثيق الأحكام المهنية المتخذة بشأن:

- أسباب اعتبار، أو عدم اعتبار، كل أمر من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع أمراً رئيساً للمراجعة؛
- المبررات المنطقية في حال عدم وجود أي أمور رئيسة للمراجعة؛
- أسباب عدم الإبلاغ عن أي أمر حُدِّد أنه أمرٌ رئيسٌ للمراجعة.

ومع ذلك، لا يوجد متطلب بشأن توثيق المبررات المنطقية لعدم اعتبار أمور تم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع.

مثال لصيغة الأمور الرئيسة للمراجعة

يشتمل المثال التوضيحي (١) في ملحق معيار المراجعة (٧٠٠) على تقرير مراجعة يحتوي على فقرة بشأن الأمور الرئيسة للمراجعة. وتأتي تلك الفقرة في التقرير بعد قسم "أساس الرأي". وفيما يلي إحدى الصيغ المقترحة:

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

[يتم تضمين وصف لكل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

للمزيد من المعلومات عن الأمور الرئيسة للمراجعة، انظر:

- الأدوات المساعدة لإعداد تقرير المراجع على الرابط: www.iaasb.org/auditor-reporting.
- المنشور غير الملزم "تقرير المراجع - أمثلة توضيحية للأمور الرئيسة للمراجعة" الصادر عن فريق العمل المعني بإعداد تقارير المراجع التابع لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، الذي يقدم أمثلة توضيحية للأمور الرئيسة للمراجعة والذي تم اقتباس الجدول التالي منه.

ويعتمد الجدول التالي على ذلك المستند الخاص بالمجلس الذي يقدم أمثلة لبعض الصياغات:

الأسباب	الكيفية	الإشارة إلى الإفصاحات، عند الاقتضاء
أسباب تحديد الأمر كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة	**كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة**	**الإشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية**
المُراد من وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع هو توفير فهم للمستخدمين المستهدفين بشأن أسباب تحديد الأمر كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة (أي الأسباب في اعتبار أن الأمر كانت له أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية). ويوفر أيضاً معيار المراجعة (٧٠١) إرشادات فعّالة لدعم الإطار القائم على الاجتهاد لاتخاذ القرارات عند تحديد الوزن النسبي للأمور التي يتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة وما إذا كانت تلك الأمور تُعد أموراً رئيسة للمراجعة. (معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات أ٤٢-أ٤٦)	يُراد أيضاً من وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع وصف كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة. ويُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع في هذا الشأن مسألة حكم مهني. ويوضح معيار المراجعة (٧٠١) أن المراجع قد يصف الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمور الرئيسة للمراجعة أثناء المراجعة عن طريق وصف الجوانب في استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بخطر التحريف الجوهري المقيَّم؛ أو بتقديم لمحة مختصرة عن الإجراءات التي تم تنفيذها؛ أو تقديم بيان بنتائج إجراءات المراجع؛ أو ذكر الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر؛ أو بالجمع بشكل أو بآخر بين هذه العناصر. وفي حال تقديم بيان بنتائج إجراءات المراجع أثناء وصف الأمور الرئيسة للمراجعة، يلزم توخي الحذر لتجنب أن يعطي المراجع انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً عن أحد الأمور الرئيسة للمراجعة أو أن هذا الوصف يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراجع في القوائم المالية ككل. (معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات أ٤٦-أ٥١)	لا يُقصد بإبلاغ المراجع عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره الاستغناء عن تضمين الإفصاحات المناسبة وذات الصلة في القوائم المالية، لأن الإدارة مسؤولة عن تقديم المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والمنشأة. ويشير وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع دائماً إلى أي إفصاحات ذات علاقة في القوائم المالية. (معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٣ والفقرتين أ٤٠، أ٤١) وتمكِّن الاشارة إلى أي إفصاحات ذات علاقة المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الأمر عند إعداد القوائم المالية. وإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، قد يلفت وصف المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة الانتباه إلى جوانب رئيسية في تلك الإفصاحات. ولذلك، قد يساعد مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب محددة لأمر معين في القوائم المالية المراجع في وصف الكيفية التي تم التعامل بها مع تلك الجوانب المحددة أثناء المراجعة، بما يمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار هذا الأمر أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

الشهرة		
بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، يتعين على المجموعة اختبار مبلغ الشهرة سنوياً للتحقق من هبوط قيمتها. وقد كان هذا الاختبار السنوي الخاص بالهبوط مهماً لمراجعتنا لأن الرصيد البالغ ×× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ يُعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية. كما إن عملية التقييم التي اتبعتها الإدارة معقدة وتنطوي على اجتهاد كبير وتستند إلى افتراضات، أهمها [وصف بعض الافتراضات]، وهي افتراضات تتأثر بظروف سوقية أو اقتصادية مستقبلية متوقعة، وبخاصة تلك الافتراضات المتعلقة بـ [اسم البلد أو المنطقة الجغرافية].	اشتملت مراجعتنا على جملة إجراءات كان من بينها الاستعانة بخبير تقويم لمساعدتنا في تقويم الافتراضات والطرق التي استخدمتها المجموعة، وبخاصة تلك المتعلقة بنمو الإيرادات وهوامش الربح المتنبأ بها لـ [اسم خط العمل]. وقد ركزنا أيضاً على مدى كفاية إفصاحات المجموعة بشأن تلك الافتراضات التي كانت نتيجة اختبار الهبوط شديدة الحساسية بالنسبة لها، أي الافتراضات التي كان لها التأثير الأكبر على تحديد مبلغ الشهرة القابل للاسترداد.	تم تضمين إفصاحات الشركة المتعلقة بالشهرة في الإيضاح رقم (٣)، الذي يوضح على وجه الخصوص أن التغيرات الصغيرة في الافتراضات الرئيسية المستخدمة قد ينشأ عنها هبوط في رصيد الشهرة في المستقبل.
تقويم الأدوات المالية		
تمثل استثمارات الشركة في الأدوات المالية المهيكلة [×%] من إجمالي مبلغ أدواتها المالية. ونظراً للطابع الفريد الذي يميز هيكل هذه الأدوات وشروطها، فقد اعتمد تقويم هذه الأدوات على نماذج داخلية من تطوير المنشأة وليس على الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة. ولذلك، ينطوي هذا التقويم على عدم تأكد كبير يحيط بالقياس. وعليه، كان تقويم هذه الأدوات مهماً لمراجعتنا.	*[يتم تضمين الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة، ولكن لم يتم تضمينها في المثال]*	تم تضمين إفصاحات الشركة المتعلقة بأدواتها المالية المهيكلة في الإيضاح رقم (٥).
إثبات الإيرادات		
يعتمد مبلغ الإيرادات والأرباح المثبت خلال السنة لبيع [اسم المنتج] وخدمات ما بعد البيع على التقييم المناسب لما إذا كان كل عقد من عقود خدمات ما بعد البيع طويلة الأجل مرتبطاً بعقد بيع [اسم المنتج] أو مفصولاً عنه. ونظراً للتعقيد الذي قد يحيط بالترتيبات التجارية، فإنه تتم ممارسة اجتهادات كبيرة عند اختيار الأساس المحاسبي في كل حالة. ومن وجهة نظرنا، فإن إثبات الإيرادات مهم لمراجعتنا لأن المجموعة قد تحاسب بصورة غير مناسبة عن مبيعات [اسم المنتج] واتفاقيات الخدمة طويلة الأجل على أنها ترتيب واحد لأغراض المحاسبة ويؤدي هذا عادةً إلى إثبات الإيرادات والأرباح قبل أوانها بكثير لأن الهامش في اتفاقيات الخدمة طويلة الأجل يكون	تضمنت إجراءات مراجعتنا لمواجهة خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بإثبات الإيرادات، الذي اعتُبر أنه خطر مهم، ما يلي: • اختبار أدوات الرقابة، بمساعدة خبراء تقنية المعلومات لدينا، بما في ذلك اختبار أدوات الرقابة المطبقة على: إدخال شروط وأسعار كل حملة من حملات الدعاية؛ ومقارنة تلك البيانات المتعلقة بالشروط والأسعار بالعقود الرئيسية ذات العلاقة المبرمة مع وكالات الدعاية؛ والربط ببيانات المشاهدين؛ • التحليل التفصيلي للإيرادات وتوقيت إثباتها بناءً على التوقعات المستمدة من معرفتنا بالصناعة وبيانات السوق	*[تُدرج أية إشارات إلى الإيضاحات، عند الاقتضاء]*

عادةً أكبر من الهامش في اتفاقيات بيع [اسم المنتج].	الخارجية، ومتابعة ما يختلف عن توقعاتنا.	
تقييم الاستمرارية		
وفقاً لما هو مفصح عنه في الإيضاح رقم (٢)، فإن المجموعة تخضع لعدد من المتطلبات التنظيمية التي تتعلق برأس المال، وهذه المتطلبات تُعد محدداً رئيسياً في قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد حددنا أن الافتراض الأهم في تقييم قدرة المجموعة وقدرة [المكون المهم] على البقاء كمنشأة مستمرة هو الربحية المستقبلية المتوقعة لـ [المكون المهم]، باعتبارها المحدد الرئيسي للمركز الرأسمالي المتنبأ به. وتتطلب العمليات الحسابية الداعمة للتقييم من الإدارة ممارسة اجتهادات تخضع لدرجة عالية من التقدير الشخصي وتتطلب أيضاً تعديلات على الأرقام المحاسبية لإظهار أثر المتطلبات التنظيمية المنصوص عليها في [اسم الإطار التنظيمي المنطبق]. وتعتمد العمليات الحسابية على تقديرات للأداء المستقبلي، وهي تُعد أساسية لتقييم مدى مناسبة الأساس المُطبَّق لإعداد القوائم المالية. ولذلك، فقد صرفنا جزءاً كبيراً من جهود المراجعة، بما في ذلك وقت كبار الأعضاء في فريق المراجعة، إلى تقييم مدى مناسبة هذا الافتراض.		*[تمت الإشارة بالفعل إلى الإيضاح رقم (٢) في العمود الأول، وقد يكون هذا كافياً، ولكن تتم الإشارة إلى الإيضاح المتعلق بالاستمرارية، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة، إن وجدت]*

من الأمثلة التوضيحية الأخرى التي وردت في منشور مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ولكن لم يتم ذكرها هنا:

- تأثيرات معايير المحاسبة الجديدة
- تقويم أصول والتزامات المعاشات ذات المنافع المحددة
- استبعاد أحد المكونات
- مخصص إعادة الهيكلة والتغييرات التنظيمية
- مخصص إعادة الهيكلة والتصرف في منجم

٦/١٧ الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

	اسم الشريك المسؤول عن الارتباط
٤٦/٧٠٠	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 أ٦١–أ٦٣)

يتعين الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع:

- فيما يخص المنشآت المدرجة؛
- عندما تتطلب ذلك الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية.

وفي ظروف نادرة، يمكن إغفال ذكر اسم المراجع. فعلى سبيل المثال، قد يغفل المراجعون ذكر أسمائهم عندما يكون من المتوقع بدرجة معقولة أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي أو التسبب في أذى بدني للشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أو أي أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. ولكن التهديدات التي تتعلق بالمسؤولية القانونية للشريك أو تتعلق بتوقيع عقوبات نظامية أو تنظيمية أو مهنية عليه ليست من بين تلك التي تسمح للمراجع بإغفال ذكر اسمه.

ويشتمل المثال التوضيحي (١) في ملحق معيار المراجعة (٧٠٠) على الصيغة التالية أعلى التوقيع على تقرير المراجعة مباشرة:

"الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [الاسم]".

٧/١٧ متطلبات التقرير الإضافية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٣٢/٧٠٠	عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).
٤٣/٧٠٠	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 أ٥٨–أ٦٠)
٤٤/٧٠٠	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 أ٦٠)
٤٥/٧٠٠	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 أ٦٠)

في بعض الدول، قد يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن أمور أخرى إضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة، كما هو موضح في الشكل التالي.

* ينص نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية في مادته السادسة على أنه "يجب التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من المكتب من المحاسب المرخص له نفسه إذا كان فردا أو من الشريك الذي شارك أو أشرف على المراجعة فعلا بالنسبة لشركات المحاسبة ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع". ولم يعط النظام أي استثناءات.

الشكل ١٧/٧-١

	التوضيح
متطلبات التقرير الإضافية	قد يكون المراجع مطالباً بالتعليق على أمور مثل: • مدى كفاية السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة؛ • أمور خاصة إذا لفتت تلك الأمور انتباه المراجع أثناء المراجعة؛ • نتائج تنفيذ إجراءات أخرى محددة.
التقرير تحت عنوان منفصل	لضمان فهم المستخدمين لهذه المسؤوليات الإضافية، يقوم المراجع بالتقرير عنها ضمن قسم منفصل في تقرير المراجع (على سبيل المثال، تحت عنوان فرعي جديد مثل "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى").

ويتعين على المراجعين التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)، وقد تم تناول هذا الموضوع بالتفصيل في القسم ٩/١٥ من هذا الدليل. وقد يتطلب معيار المراجعة (٧٢٠) استخدام عنوان خاص فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى في بعض الظروف.

١٧/٨ المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية

قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة مطالبين (بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير الوطنية)، أو قد يختارون طوعياً القيام بتضمين معلومات تكميلية مع القوائم المالية لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول ملحقة أو كإيضاحات إضافية. وعلى سبيل المثال، قد تشتمل المعلومات الإضافية على جدول بتكاليف التصنيع.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
	المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات أ٧٨–أ٨٤)
٧٠٠/٥٣	في حال عرض معلومات تكميلية مع القوائم المالية المُراجعة لا يتطلبها 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.
٧٠٠/٥٤	إذا لم يتم النظر إلى المعلومات التكميلية التي لا يتطلبها 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.

عندما يتم عرض معلومات تكميلية، يتعين على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات، بحسب حكمه المهني، تُعدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها.

الشكل ١٧/٨-١

هل المعلومات التكميلية:	التصرف المطلوب
تُعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية؟	يجب أن يغطي رأي المراجع المعلومات التكميلية.
لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية؟	يتم تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات التكميلية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المُراجعة.

	وإذا لم تكن تلك المعلومات مميزة بوضوح، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة. وإذا رفضت الإدارة إجراء التغييرات المطلوبة، وجب على المراجع أن يحدد المعلومات التكميلية غير المُراجعة، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات التكميلية لم تتم مراجعتها.

ولا تُعفي حقيقة عدم مراجعة المعلومات التكميلية المراجع من المسؤولية عن ضمان ألا تكون تلك المعلومات مضللة أو عدم تعارض تلك المعلومات مع المعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية المُراجعة.

ولا يجوز الخلط بين "المعلومات التكميلية" و"المعلومات الأخرى" الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠)، وقد تم تناول "المعلومات الأخرى" في الفصل ٩/١٥ من هذا الدليل.

٩/١٧ عمليات المراجعة المنفذة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة ومعايير مراجعة وطنية*

عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الالتزام بمعايير مراجعة وطنية إضافة إلى المعايير الدولية للمراجعة، تتم الإشارة إلى كلتا مجموعتي المعايير في تقرير المراجع.

وتكون الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المراجعة الوطنية تصرفاً مناسباً عند استيفاء الشروط التالية.

الشكل ٩/١٧-١

	الشروط
الإشارة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الوطنية	• التزام تقرير المراجع بكل معيار من المعايير الدولية ذات الصلة بالمراجعة. • تنفيذ جميع إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة لاستيفاء المعايير الوطنية. • تحديد الإقليم أو الدولة المنشئة للمعايير الوطنية في تقرير المراجع. • تضمين جميع عناصر تقرير المراجع التي تتطلبها المعايير الدولية (حتى في حال استخدام التنسيق والصيغة المحددين في الأنظمة أو اللوائح الوطنية).

ولا تكون الإشارة إلى كل من المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المراجعة الوطنية تصرفاً مناسباً عندما يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في المعايير الدولية وتلك الواردة في المعايير الوطنية وهذا التعارض من شأنه أن يؤدي إلى:

- تكوين المراجع لرأي بناءً على المعايير الوطنية يختلف عن الرأي المناسب وفقاً للمعايير الدولية؛
- إغفال ذكر معلومات إضافية تتطلبها المعايير الدولية، مثل فقرات لفت الانتباه، ولكن لا تسمح بها المعايير الوطنية.

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول 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.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, published by the International Federation of Accountants in July 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) in December 2021, and is reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. SOCPA and IFAC assume 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 ديسمبر٢٠٢١ بإعداد الترجمة العربية لدليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في يوليو ٢٠١٨ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر الدليل بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. والنسخة المعتمدة من جميع إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين هي تلك التي نشرها الاتحاد باللغة الإنجليزية. ولا تتحمل الهيئة ولا الاتحاد أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities © 2018 by IFAC. All rights reserved.	النص الإنجليزي من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، محفوظ للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities © 2021 by IFAC. All rights reserved.	النص العربي من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، محفوظ للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠٢١. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities] ISBN: [978-1-60815-353-4]	Original title: [Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities] ISBN: [978-1-60815-353-4]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.

للحصول على المزيد من المعلومات، يُرجى الاتصال بالسيد:

كريستوفر أرنولد

رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث

ChristopherArnold@ifac.org

هاتف: ٩٣٤٤ ٢٨٦ ٢١٢ ١+

www.ifac.org/SMP

SOCPA الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

IFAC International Federation of Accountants