

**Final Pronouncement**  
*April 2022*

---

المعيار الدولي للمراجعة (600) (المُحدَّث)  
اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم  
المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي  
مكونات المجموعة)

المعيار الدولي للمراجعة (600) (المُحدَّث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات  
(بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2023 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	المقدمة
11-1	نطاق هذا المعيار .....
12	تاريخ السريان .....
13	الأهداف .....
15-14	التعريفات .....
	المتطلبات
16	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة .....
21-17	القبول والاستمرار .....
29-22	الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة .....
32-30	فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة .....
34-33	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها .....
36-35	الأهمية النسبية .....
44-37	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة .....
48-45	تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله .....
50-49	الأحداث اللاحقة .....
52-51	تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .....
53	تقرير المراجع .....
58-54	الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة .....
59	التوثيق .....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
18أ-11	نطاق هذا المعيار .....
28أ-19أ	التعريفات .....
31أ-29أ	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة .....
46أ-32أ	القبول والاستمرار .....

87أ-47أ	..... الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة
107أ-88أ	..... فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة
115أ-108أ	..... التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
123أ-116أ	..... الأهمية النسبية
143أ-124أ	..... الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة
149أ-144أ	..... تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله
150أ	..... الأحداث اللاحقة
156أ-151أ	..... تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
158أ-157أ	..... تقرير المراجع
165أ-159أ	..... الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة
182أ-166أ	..... التوثيق

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

الملحق الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

الملحق الثالث: أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (600) (المُحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

## المقدمة

### نطاق هذا المعيار

1. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية للمجموعات (مراجعة المجموعة). ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة المجموعة، بما في ذلك عندما يتم إشراك مراجعي المكونات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو تتوسع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة على مراجعة المجموعة، وبخاصة معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>1</sup> ومعيار المراجعة (230)<sup>2</sup> ومعيار المراجعة (300)<sup>3</sup> ومعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>4</sup> ومعيار المراجعة (330)<sup>5</sup>. (راجع: الفقرتين 11، 21)
2. تشمل القوائم المالية للمجموعة على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد، كما هو موضح في الفقرة 14(ك). ولا يقتصر مصطلح آلية التوحيد المستخدم في هذا المعيار على إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وإنما يشير أيضاً إلى عرض القوائم المالية المجمعة، وإلى تجميع المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل مثل الفروع أو الأقسام. (راجع: الفقرات 3-5، 27)
3. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>6</sup>، فإن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، قد يكون مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية بخلاف مراجعة المجموعات عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا المعيار مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

### المجموعات والمكونات

4. قد يتم تنظيم المجموعات بطرق متعددة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب المنشآت النظامية أو غيرها (على سبيل المثال، منشأة أم ووحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية). وفي حالات أخرى، قد يتم تنظيم المجموعة حسب الموقع الجغرافي، أو حسب الوحدات الاقتصادية الأخرى (بما في ذلك الفروع أو الأقسام)، أو حسب الوظائف أو الأنشطة التجارية. وفي هذا المعيار، يُشار إلى هذه الأشكال المختلفة للتنظيم، مجتمعة، بلفظ "المنشآت أو وحدات العمل". (راجع: الفقرة 6)
5. يحدد مراجع المجموعة منهجاً مناسباً للتخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. ولهذا الغرض، يستخدم مراجع المجموعة الحكم المبني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. ويستند هذا التحديد إلى فهم مراجع المجموعة للمجموعة وبيئتها، وعوامل أخرى مثل القدرة على تنفيذ إجراءات المراجعة مركزياً، أو وجود مراكز للخدمة المشتركة، أو توفر نظم معلومات ورقابة داخلية مشتركة. (راجع: الفقرات 7-9)

### إشراك مراجعي المكونات

6. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>7</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند مراجعة المجموعات، قد يكون من بين هذه الموارد مراجعي المكونات. ولهذا يتطلب هذا المعيار من مراجع المجموعة تحديد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت هذه المشاركة ومداهما.
7. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات بغية توفير المعلومات، أو تنفيذ أعمال المراجعة، للوفاء بمتطلبات هذا المعيار. وقد يتوفر لدى مراجعي المكونات خبرة أكبر ومعرفة أعمق مما لدى مراجع المجموعة بشأن المكونات وبيئاتها (بما في ذلك الأنظمة واللوائح المحلية وممارسات

1 معيار المراجعة (220) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

2 معيار المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"

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

4 معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"

5 معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

6 معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 11

7 معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 25

العمل واللغة والثقافة). وعليه، فإنه يمكن إشراك مراجعي المكونات في جميع مراحل مراجعة المجموعة، وهو ما يتم في الغالب. (راجع: الفقرتين 10أ، 11أ)

8. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرية وخطر الاكتشاف<sup>8</sup> ويشمل خطر الاكتشاف عند مراجعة المجموعة خطر أن مراجع أحد مكونات المجموعة قد لا يكتشف تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، وهذا التحريف قد يتسبب في حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة وقد لا يكتشفه مراجع المجموعة. ولهذا يتطلب هذا المعيار المشاركة الكافية والمناسبة من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، في عمل مراجعي المكونات ويشدد على أهمية الاتصال المتبادل بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. ويوضح هذا المعيار أيضاً الأمور التي يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرتين 12أ، 13أ)

#### نزعة الشك المهني

9. وفقاً لمعيار المراجعة (200)،<sup>9</sup> فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وقد يتم إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته، بما في ذلك من خلال التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد تشمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني. (راجع: الفقرات 14أ-18أ)

#### التدرج

10. يستهدف هذا المعيار جميع الارتباطات الخاصة بمراجعة المجموعات، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق الطبيعة الخاصة بمراجعة كل مجموعة وظروفها. وعلى سبيل المثال، عندما يتولى مراجع المجموعة مراجعة المجموعة بالكامل، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة مراجعي المكونات. وقد تكون هذه هي الحال عندما يكون مراجع المجموعة قادراً على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مركزي أو قادراً على تنفيذ الإجراءات في المكونات دون إشراك مراجعي المكونات. وقد تفيد أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين 119أ و120أ عند تطبيق هذا المعيار في هذه الظروف.

#### مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المجموعة

11. يظل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المُساءل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن..." أو "يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، على الترتيب، بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، بمن فيهم مراجعي المكونات. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة 29أ)

#### تاريخ السريان

12. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمجموعات للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2023 أو بعد ذلك التاريخ.

#### الأهداف

13. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) فيما يخص قبول ارتباط مراجعة المجموعة والاستمرار فيه، تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة؛

<sup>8</sup> معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة 34أ

<sup>9</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرتان 15 و16

- (ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواء كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التي تم تقييمها؛
- (ج) المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجعي المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصال معهم بوضوح بشأن نطاق عملهم وتوقيتته، وتقويم نتائج ذلك العمل؛
- (د) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك فيما يتصل بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات، كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

## التعريفات

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

- (أ) خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة 19أ)
- (ب) المكون: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 20)
- (ج) مراجع المكون: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط<sup>10</sup> عند مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات 21أ-23أ)
- (د) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن المكون. (راجع: الفقرة 24أ)
- (هـ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات: مبلغ يقوم مراجع المجموعة بتعيينه لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالمكونات.
- (و) المجموعة: المنشأة المُعدة للتقرير، المُعد لها القوائم المالية للمجموعة.
- (ز) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- (ح) مراجع المجموعة: الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وأعضاء فريق الارتباط بخلاف مراجعي المكونات. ويتولى مراجع المجموعة المسؤولية عمّا يلي:

(1) تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة؛

(2) توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم؛

(3) تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

(ط) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

(ي) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: الشريك المسؤول عن الارتباط<sup>11</sup> الذي يتولى المسؤولية عن مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 25أ)

(ك) القوائم المالية للمجموعة: قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. ولأغراض هذا المعيار، تشمل آلية التوحيد: (راجع: الفقرات 26أ-28أ)

<sup>10</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 12(د)

<sup>11</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 12(أ)

- (1) التوحيد أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة؛<sup>(\*)</sup> أو
- (2) عرض المعلومات المالية، الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو نفس الإدارة، في قوائم مالية مُجمّعة؛ أو
- (3) تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.
- (ل) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- (م) الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة: الأهمية النسبية للتنفيذ<sup>12</sup> فيما يتعلق بالقوائم المالية للمجموعة ككل، على النحو الذي يحدده مراجع المجموعة.

15. الإشارة في هذا المعيار إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي ينطبق على القوائم المالية للمجموعة.

## المتطلبات

### مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة

16. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>13</sup> يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط مراجعة المجموعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرتين 29، 30)
- (أ) تحمل المسؤولية عن توفير بيئة لارتباط مراجعة المجموعة تشدّد على السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة 31)
- (ب) المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك في عمل مراجعي المكونات، بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه.

### القبول والاستمرار

17. قبل قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات 32أ-35)
18. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعد قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 36)

### شروط الارتباط

19. عند تطبيق معيار المراجعة (210)،<sup>14</sup> يجب على مراجع المجموعة الحصول على موافقة إدارة المجموعة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن تزويد فريق الارتباط بما يلي: (راجع: الفقرة 37)
- (أ) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون إدارة المجموعة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية للمجموعة مثل السجلات والوثائق وغيرها؛
- (ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها فريق الارتباط من إدارة المجموعة أو إدارات المكونات لغرض مراجعة المجموعة؛
- (ج) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المجموعة يرى فريق الارتباط أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

\* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

<sup>12</sup> معيار المراجعة (320) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان 9 و11

<sup>13</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 13

<sup>14</sup> معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرتان 6(ب) و8(ب)

*القيود الخارجة عن سيطرة إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد*

20. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن إدارة المجموعة لا تستطيع تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات أو الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة بسبب قيود خارجة عن سيطرة إدارة المجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات 38أ-46أ)

*القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد*

21. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات 43أ-46أ)

- (أ) أنه من غير الممكن أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة؛  
(ب) أن التأثير المحتمل لهذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة،  
فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إما:

- (1) عدم قبول الارتباط، في حالة الارتباط لأول مرة، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المتكرر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو  
(2) الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة قدر الإمكان، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر.

*الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة*

22. عند تطبيق معيار المراجعة (300)،<sup>15</sup> يجب على مراجع المجموعة تحديد استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وخطة لمراجعة المجموعة، وتحديثهما عند اللزوم. وفي سبيل ذلك، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات 47أ-50أ)  
(أ) المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة؛ (راجع: الفقرة 51أ)  
(ب) الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداهها. (راجع: الفقرات 52أ-56أ)

*اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات*

23. عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقييم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون. (راجع: الفقرة 57أ)  
24. أثناء التقييم المنصوص عليه في الفقرة 23، يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. (راجع: الفقرة 58أ)

*المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال*

25. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>16</sup> يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات 59أ، 60أ، 87أ)

- (أ) إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه؛  
(ب) التأكد مما إذا كان مراجعو المكونات يفهمون المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، وسيلتزمون بها، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

<sup>15</sup> معيار المراجعة (300)، الفقرات 7-10أ

<sup>16</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 17



موارد الارتباط

26. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>17</sup> يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات 61أ-68أ)

(أ) التحقق من أن مراجعي المكونات يحفظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكون؛

(ب) في حال قيام المكتب الخاص بمراجع المجموعة بتوفير معلومات عن نتائج آلية المتابعة والتصحيح أو التفاصيل الخارجية فيما يتعلق بمراجع المكون أو في حال توفر تلك المعلومات بأية طريقة أخرى للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، تحديد مدى صلة هذه المعلومات بالتحقق المنصوص عليه في الفقرة 26(أ) الذي يقوم به مراجع المجموعة.

27. يجب على مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم يلتزم مراجع المكون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجع المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال:<sup>18</sup> أو (راجع: الفقرتين 69، 70)

(ب) إذا كانت لدى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الواردة في الفقرات 23-26. (راجع: الفقرة 71أ)

تنفيذ الارتباط

28. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>19</sup> يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، مع مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرات 72أ-77أ)

(أ) المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)؛

(ب) المجالات التي تنطوي على أحكام مهمة أثناء مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مراجعي المكونات

29. يجب على مراجع المجموعة الاتصال مع مراجعي المكونات لإبلاغهم بمسؤوليات كل منهم وبما يتوقعه منهم، بما في ذلك توقعه بحدوث الاتصالات بينه وبينهم في الأوقات المناسبة طوال مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات 78أ-87أ)

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

30. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>20</sup> يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات 88أ-92أ)

(أ) المجموعة وبيئتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرات 93أ-95أ)

(1) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:

أ. المواقع التي تزاوّل فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛

ب. طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابها عبر المجموعة؛

ج. مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة؛

<sup>17</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرتان 25 و26

<sup>18</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 14

<sup>19</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 29

<sup>20</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 19-27

- (2) العوامل التنظيمية التي تؤثر على المنشآت ووحدات العمل في المجموعة؛
- (3) التدابير المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشآت أو وحدات العمل؛
- (ب) إطار التقرير المالي المنطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة؛
- (ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:
- (1) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛ (راجع: الفقرات 96-99، أ102)
- (2) ما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه؛ (راجع: الفقرات 100-102أ)
- (3) آلية التوحيد التي تستخدمها المجموعة، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، إن وجدت، وتعديلات التوحيد؛
- (4) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة ومسؤوليات إعداد التقرير المالي ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمجموعة. (راجع: الفقرات 103-105أ)

*اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات*

31. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة 106أ)
- (أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميم أو تنفيذ مراجع المكون لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛
- (ب) عند تطبيق معيار المراجعة (550)،<sup>21</sup> العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون؛ (راجع: الفقرة 107أ)
- (ج) عند تطبيق معيار المراجعة (570)،<sup>22</sup> الأحداث أو الظروف التي حددها إدارة المجموعة أو التي حددها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون.
32. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بما يلي:
- (أ) الأمور المتعلقة بالمعلومات المالية للمكون التي يحدد مراجع المكون أنها ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ؛
- (ب) العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديدتها في السابق؛ (راجع: الفقرة 107أ)
- (ج) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع المكون قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

*التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها*

33. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>23</sup> وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة 30، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما فيها ما يتعلق بألية التوحيد. (راجع: الفقرات 108أ-113أ)

*اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات*

34. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>24</sup> يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول

<sup>21</sup> معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 17

<sup>22</sup> معيار المراجعة (570) "الاستمرارية"

<sup>23</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 28-34

<sup>24</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 35

علها من إجراءات تقييم المخاطر التي نفذها هو ومراجعو المكونات توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين 114، 115)

#### الأهمية النسبية

35. عند تطبيق معيار المراجعة (320)<sup>25</sup> ومعيار المراجعة (450)<sup>26</sup> وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر مكونات مختلفة، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها:

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات. ولغرض مواجهة خطر التجميع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. (راجع: الفقرات 116-120)

(ب) الحد الذي إذا تخطته التحريفات التي تم التعرف عليها في المعلومات المالية للمكون فيجب الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة. ولا يجوز أن يتجاوز هذا الحد المبلغ الذي يعتبر تافهاً بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة 121)

#### اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

36. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجع المكون بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرة 35. (راجع: الفقرتين 122، 123)

#### الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة

37. عند تطبيق معيار المراجعة (330)<sup>27</sup>، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهها، بما في ذلك تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك المكونات وتوقيتها ومداهها. (راجع: الفقرات 124-139)

#### آلية التوحيد

38. يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التوحيد. ويجب أن يشمل هذا: (راجع: الفقرة 140)

(أ) تقويم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على آليات التوحيد الفرعية عند الاقتضاء؛

(ب) تقويم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، ومدى اكتمالها ودقتها؛ (راجع: الفقرة 141)

(ج) تقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التوحيد تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(د) الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.

39. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل تلك المعلومات المالية بشكل مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها.

40. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل تختلف نهاية فترة تقريرها المالي عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقويم ما إذا كان قد تم إجراء تعديلات مناسبة على تلك المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

<sup>25</sup> معيار المراجعة (320)، الفقرة 11

<sup>26</sup> معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 5

<sup>27</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرتان 6، 7

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

41. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، فإنه يجب عليه الاتصال بمراجع المكون بشأن الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أو مراجع المكون أنها ذات صلة بتصميم الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
42. فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، التي يحدد مراجع المكون بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على مراجع المجموعة تقويم مدى مناسبة تصميم تلك الإجراءات وتنفيذها. (راجع: الفقرة 142أ)
43. عندما ينفذ مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على آلية التوحيد، بما في ذلك على آليات التوحيد الفرعية، يجب على مراجع المجموعة تحديد طبيعة ومدى توجيه مراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة 143أ)
44. يجب على مراجع المجموعة التحقق مما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في التبليغ الذي يرد من مراجع المكون (انظر الفقرة 45(أ)) هي المعلومات المالية التي تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

45. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة 144أ)
- (أ) تحديد المعلومات المالية التي طُلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات المراجعة عليها؛
- (ب) ما إذا كان مراجع المكون قد نفذ العمل الذي طلبه منه مراجع المجموعة؛
- (ج) ما إذا كان مراجع المكون قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛
- (د) المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛
- (هـ) التحريفات المصححة وغير المصححة في المعلومات المالية للمكون التي تعرف عليها مراجع المكون والتي تتجاوز الحد الذي قام مراجع المجموعة بالإبلاغ به وفقاً للفقرة 36؛ (راجع: الفقرة 145أ)
- (و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- (ز) توضيح لأي أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية تم التعرف عليها من خلال إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛
- (ح) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المكون، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى المكون، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهرية في المعلومات المالية للمكون؛
- (ط) الأمور الأخرى المهمة التي قام مراجع المكون بإبلاغها، أو التي يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون؛
- (ي) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو يحدد مراجع المكون أنه من المناسب لفت انتباه مراجع المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكون من إدارة المكون؛
- (ك) النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون. (راجع: الفقرة 146أ)

46. يجب على مراجع المجموعة:

- (أ) مناقشة الأمور المهمة الناشئة عن الاتصالات مع مراجع المكون، بما في ذلك التبليغات التي تتم وفقاً للفقرة 45، مع مراجع المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة. وفي حال عدم وفاء تلك الاتصالات بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة النظر في الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة 147أ)

47. يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر فيما يلي: (راجع: الفقرتين 148، 149)

(أ) طبيعة العمل الذي نفذه مراجع المكون وتوقيته ومداه؛

(ب) كفاءة مراجع المكون وقدراته التي تم التحقق منها وفقاً للفقرة 26(أ)؛

(ج) التوجيه المقدم لمراجع المكون والإشراف عليه وفحص عمله.

48. إذا استنتج مراجع المجموعة أن عمل مراجع المكون لا يفي بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحديد إجراءات المراجعة الزائدة التي سيتم تنفيذها، وما إذا كان الذي سيقوم بتنفيذها مراجع المكون أو مراجع المجموعة.

#### الأحداث اللاحقة

49. عند تطبيق معيار المراجعة (560)،<sup>28</sup> يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تنفيذ إجراءات تهدف إلى التعرف على الأحداث التي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك حسب مقتضى الحال مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ تلك الإجراءات. (راجع: الفقرة 150)

#### اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

50. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه إذا أصبحوا على دراية بأحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة 150)

#### تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

51. عند تطبيق معيار المراجعة (330)،<sup>29</sup> يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك من الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات، لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات 151-155)

52. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة بسبب أي تحريفات غير مصححة (تعرف عليها مراجع المجموعة أو أبلغ عنها مراجعو المكونات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة 156)

#### تقرير المراجع

53. لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي المكونات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة. عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين 157، 158)

#### الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

##### الاتصال بإدارة المجموعة

54. يجب على مراجع المجموعة إعطاء إدارة المجموعة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، بما في ذلك نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة. (راجع: الفقرة 159)

55. في حال وجود غش يكتشفه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليه (انظر الفقرة 45(ح))، أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غش، يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة

<sup>28</sup> معيار المراجعة (560) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان 6، 7

<sup>29</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 26

المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمر ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة 160أ)

56. قد يُطلب من مراجع المكون بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لمنشأة أو وحدة عمل تشكل جزءاً من المجموعة. وفي تلك الحالة، يجب على مراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بإعلام إدارة المنشأة أو وحدة العمل بأي أمر يصبح مراجع المجموعة على دراية به، قد يكون مهماً للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة أو وحدة العمل، ولكن إدارة المنشأة أو وحدة العمل قد لا تكون على دراية به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر إلى إدارة المنشأة أو وحدة العمل، فيجب على مراجع المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على مراجع المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، النظر فيما إذا كان سيشير على مراجع المكون بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمنشأة أو وحدة العمل إلى حين حل الأمر. (راجع: الفقرتين 161أ، 162أ)

#### الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

57. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمر الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (260) ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة 163أ)

(أ) نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة وطبيعة مشاركة مراجع المجموعة المخطط لها في الأعمال التي سينفذها مراجعو المكونات. (راجع: الفقرة 164أ)

(ب) الحالات التي أثار فيها الفحص الذي أجراه مراجع المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات مخاوف بشأن جودة عمل ذلك المراجع، وكيفية مواجهة مراجع المجموعة لتلك المخاوف.

(ج) أي قيود على نطاق مراجعة المجموعة، ومثال ذلك، الأمور المهمة فيما يتعلق بالقيود المفروضة على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات.

(د) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المجموعة، أو إدارات المكونات، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

#### الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية

58. عند تطبيق معيار المراجعة (265)،<sup>31</sup> يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أي أوجه قصور تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إلى إدارة المجموعة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر في أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها مراجعو المكونات وتم الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة وفقاً للفقرة 45(ز). (راجع: الفقرة 165أ)

#### التوثيق

59. وفقاً لمعيار المراجعة (230)،<sup>32</sup> فإن توثيق أعمال المراجعة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات يلزم أن يكون كافياً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الأمور المهمة التي نشأت أثناء مراجعة المجموعة. وعند تطبيق معيار المراجعة (230)،<sup>33</sup> يجب على مراجع المجموعة أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات 166-169، 170-182)

(أ) الأمور المهمة المتعلقة بالقيود على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات داخل المجموعة التي تم النظر فيها قبل اتخاذ القرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه، أو التي نشأت بعد القبول أو الاستمرار، وكيفية مواجهة تلك الأمور.

(ب) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. (راجع: الفقرة 170أ)

<sup>30</sup> معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

<sup>31</sup> معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

<sup>32</sup> معيار المراجعة (230)، الفقرة 8

<sup>33</sup> معيار المراجعة (230)، الفقرات 1-3، 9-11، 6، 7 والملحق

- (ج) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، والحد الذي يلزم عنده الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات إلى مراجع المجموعة.
- (د) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من أن مراجعي المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات. (راجع: الفقرة 171أ)
- (هـ) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة وفقاً للفقرة 30(ج):
- (و) طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء، فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة 47. (راجع: الفقرات 172أ-178أ)
- (ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك:
- (1) الأمور المتعلقة بالغش أو الأطراف ذات العلاقة أو الاستمرارية، إن وجدت، التي تم الإبلاغ بها وفقاً للفقرة 32.
- (2) الأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، وفقاً للفقرة 45، بما في ذلك كيفية مواجهة مراجع المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات أو إدارة المجموعة.
- (ح) تقويم مراجع المجموعة، واستجابته، لنتائج أو استنتاجات مراجعي المكونات بشأن الأمور التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

\* \* \*

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 1، 2)

1. يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب الاقتضاء، عند تطبيق المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (220) (المحدث)، بما في ذلك فيما يخص توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.
2. يتناول معيار إدارة الجودة (1) 34 الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها. ويناقش معيار إدارة الجودة (2) 35 مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، بما في ذلك فيما يخص مراجعة المجموعة.
3. قد تقوم أيضاً إحدى المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بإعداد قوائم مالية لمجموعة خاصة بها تحتوي على المعلومات المالية لتلك المنشآت أو وحدات العمل التي تشتمل عليها المنشأة أو وحدة العمل (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية لتلك المجموعات الفرعية التي يتم تنفيذها لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها.
4. قد تشتمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في مواقع متعددة، مثل المصرف الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في مواقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة أو نظم معلومات منفصلة لها (بما في ذلك دفاتر أستاذ عامة منفصلة) ويتم تجميع المعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشأة النظامية، فإن القوائم المالية تلك تستوفي تعريف القوائم المالية للمجموعة لأنها تحتوي على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد.
5. في بعض الحالات، قد تقوم المنشأة النظامية الواحدة بتكوين نظام معلوماتها لتسجيل المعلومات المالية لأكثر من منتج واحد أو خدمة واحدة، لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغبر ذلك من الأغراض الإدارية. وفي هذه الظروف، لا تُعد القوائم المالية للمنشأة قوائم مالية لمجموعة نظراً لعدم وجود تجميع لمعلومات مالية خاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. وعلاوة على ذلك، لا

<sup>34</sup> المعيار الدولي لإدارة الجودة (1) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

<sup>35</sup> معيار إدارة الجودة (2) "فحوصات جودة الارتباطات"

ينشأ عن القيام بتسجيل معلومات منفصلة (على سبيل المثال، في دفاتر أستاذ مساعدة) لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية منشآت أو وحدات عمل منفصلة (على سبيل المثال، أقسام) لأغراض هذا المعيار.

المجموعات والمكونات (راجع: الفقرتين 4، 5)

- 6أ. قد يكون نظام معلومات المجموعة، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، متفقاً مع الهيكل التنظيمي للمجموعة، أو قد لا يكون كذلك. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب هيكلها النظامي، ولكن نظام معلوماتها قد يتم تنظيمه حسب الوظائف أو آليات العمل أو المنتجات أو الخدمات (أو حسب مجموعات من المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية لأغراض الإدارة أو إعداد التقارير.
- 7أ. بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد مراجع المجموعة أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. وعلى سبيل المثال، قد تحتوي المجموعة على ثلاث منشآت نظامية متشابهة في خصائص العمل، تعمل في نفس الموقع الجغرافي، تحت نفس الإدارة، وباستخدام نظام مشترك للرقابة الداخلية، بما في ذلك نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتخذ مراجع المجموعة قراراً بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها مكون واحد.
- 8أ. قد تدير المجموعة أيضاً الأنشطة أو آليات العمل الخاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة بشكل مركزي داخل المجموعة، على سبيل المثال من خلال استخدام مركز للخدمة المشتركة. وعندما تكون تلك الأنشطة المركزية ذات صلة بألية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمجموعة، فقد يحدد مراجع المجموعة أن مركز الخدمة المشتركة يُعد مكوناً.
- 9أ. يتمثل أحد الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراجع المجموعة للمكونات في كيفية تحديد الإدارة للقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق.<sup>36</sup>

إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين 7، 8)

- 10أ. قد ينفذ مراجعو المكونات مراجعة للقوائم المالية الخاصة بالمكونات، سواءً لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، ولاسيما عندما يكون المكون منشأة نظامية. وعندما يكون مراجع أحد المكونات بصدد تنفيذ مراجعة أيضاً للقوائم المالية لمكون، أو عندما يكون قد أنجز تلك المراجعة، فقد يستطيع مراجع المجموعة استخدام أعمال المراجعة التي تم تنفيذها على القوائم المالية للمكون، شريطة اطمئنان مراجع المجموعة إلى مناسبة تلك الأعمال لأغراض مراجعة المجموعة. وإضافة إلى ذلك، قد يقوم مراجعو المكونات بتكليف العمل الذي يتم تنفيذه أثناء مراجعة القوائم المالية للمكونات للوفاء أيضاً باحتياجات مراجع المجموعة. وفي كل الأحوال، تنطبق متطلبات هذا المعيار، بما فيها تلك التي تتعلق بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- 11أ. وفقاً لمعيار المراجعة 220 (المحدث)،<sup>37</sup> فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتقدم الفقرة 76 أمثلة لطرق مختلفة قد يتحمل بها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، وقد تفيد في الظروف التي يخطط فيها مراجع المجموعة للاستعانة بأعمال المراجعة من المراجعات التي تم إنجازها بالفعل للقوائم المالية للمكونات.
- 12أ. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (200)،<sup>38</sup> فإن خطر الاكتشاف يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويُعد خطر الاكتشاف دالة في فاعلية إجراء المراجعة وأيضاً في تطبيق المراجع لذلك الإجراء. ولهذا يتأثر خطر الاكتشاف بأمور مثل كفاية التخطيط وتخصيص الموارد المناسبة للارتباط وممارسة نزعة الشك المهني والإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها.
- 13أ. خطر الاكتشاف هو مفهوم أوسع نطاقاً من خطر التجميع الموضح في الفقرتين 14(أ) و19. وأثناء مراجعة المجموعة، قد تزيد احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل لأن إجراءات المراجعة قد يتم تنفيذها بشكل منفصل على المعلومات المالية للمكونات عبر المجموعة. وعليه، يقوم مراجع المجموعة بتعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

<sup>36</sup> انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (8) "القطاعات التشغيلية"

<sup>37</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 30(ب)

<sup>38</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 45



نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 9)

- 14أ. يقدم معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>39</sup> أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، بما في ذلك تحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها وتقييم أدلة المراجعة. ويذكر معيار المراجعة (220) (المحدث) أيضاً التصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.
- 15أ. تتناول المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>40</sup> ومعيار المراجعة (540) (المحدث)<sup>41</sup> وسائل معايير المراجعة ممارسة نزعة الشك المهني، وتشتمل على أمثلة للكيفية التي قد يساعد بها التوثيق في توفير أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.
- 16أ. يتعين على جميع أعضاء فريق الارتباط ممارسة نزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد يسترشد مراجع المجموعة بتوجيه لأعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم في معرفة ما إذا كان فريق الارتباط قد مارس نزعة الشك المهني على نحو مناسب.
- 17أ. قد تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمر مثل ما يلي:
- قد يخضع مراجعو المكونات في المواقع المختلفة لمؤثرات ثقافية متباينة، مما قد يؤثر على طبيعة التحيزات التي يتعرضون لها.
  - قد يطرأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (240)<sup>42</sup> مما قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأغراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.
  - قد ينشأ المزيد من التعقيد عن طبيعة ومدى المعاملات (على سبيل المثال، المعاملات التي تنطوي على منشآت ووحدات عمل متعددة داخل المجموعة أو أطراف ذات علاقة متعددة) أو التدفقات النقدية أو الاتفاقيات الخاصة بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة. وفي بعض الحالات، قد ينشأ أيضاً عن هذه الأمور عوامل لخطر الغش.
  - عندما تخضع مراجعة المجموعة لمواعيد ضيقة فرضتها إدارة المجموعة لإعداد التقرير، فقد يضع هذا ضغطاً على أعضاء فريق الارتباط عند إنجاز العمل المسند إليهم. وفي هذه الظروف، قد يحتاج فريق الارتباط إلى المزيد من الوقت لنقد إقرارات الإدارة بشكل مناسب أو اتخاذ الأحكام المناسبة أو تطبيق الفحص المناسب لأعمال المراجعة التي تم تنفيذها.
- 18أ. تشتمل ممارسة مراجع المجموعة لنزعة الشك المهني على الانتباه الدائم للمعلومات غير المتسقة التي يتم الحصول عليها من مراجعي المكونات وإدارات المكونات وإدارة المجموعة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية للقوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

خطر التجميع (راجع: الفقرة 14(أ))

- 19أ. يكمن خطر التجميع في جميع عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن من المهم فهم هذا الخطر ومواجهته بصفة خاصة عند مراجعة المجموعات نظراً لارتفاع احتمالية تنفيذ إجراءات المراجعة على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات منقسمة عبر مكونات مختلفة. وبصفة عامة، يرتفع خطر التجميع كلما زاد عدد المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل منفصل، سواءً كان القائم بتنفيذها مراجعي المكونات أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

المكون (راجع: الفقرة 14(ب))

- 20أ. يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. وتوضح الفقرة 7أ أنه يمكن النظر في المعلومات

<sup>39</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 34-36أ

<sup>40</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 238أ

<sup>41</sup> معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة 11أ

<sup>42</sup> معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الملحق الأول

المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ومع ذلك، تشمل مسؤولية مراجع المجموعة فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة جميع المنشآت ووحدات العمل التي لها معلومات مالية مُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مراجع/المكون (راجع: الفقرة 14(ج))

21. تشمل الإشارات إلى فريق الارتباط في هذا المعيار مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. وقد يكون مراجعو المكونات من مكتب ضمن الشبكة أو من مكتب آخر خلاف مكاتب الشبكة أو من مكتب مراجع المجموعة (على سبيل المثال، فرع آخر ضمن مكتب مراجع المجموعة).
22. في بعض الظروف، قد ينفذ مراجع المجموعة اختباراً مركزياً على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أو قد ينفذ إجراءات المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات. وفي هذه الظروف، لا يُعد مراجع المجموعة مراجعاً لمكون.
23. تتطلب الفقرة 24 من مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. وتقدم الفقرة 58 إرشادات فيما يخص الظروف التي لا يستطيع فيها مراجع المكون تقديم مثل هذا التأكيد.

إدارة/المكون (راجع: الفقرة 14(د))

24. تشير إدارة المكون إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى (على سبيل المثال، معالجة المعاملات في مركز للخدمة المشتركة) في المنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة. وعند قيام مراجع المجموعة بالنظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد أو عندما يحدد أن مركزاً للخدمة المشتركة يعد مكوناً (انظر الفقرتين 7، 8)، تشير إدارة المكون عندئذٍ إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو عمليات معالجة المعاملات التي تخضع لإجراءات المراجعة الجاري تنفيذها فيما يتعلق بذلك المكون. وفي بعض الظروف، قد لا توجد إدارة منفصلة للمكون وقد تتولى إدارة المجموعة المسؤولية بشكل مباشر عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى الخاصة بالمكون.

الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة (راجع: الفقرة 14(ي))

25. عندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه أحدهم مقارنة بعمل الآخرين لأغراض مراجعة المجموعة.

القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين 2، 14(ك))

26. قد تكون متطلبات إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها محددة في إطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يؤثر على تحديد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الأطر إعداد قوائم مالية موحدة عندما تسيطر المنشأة (المنشأة الأم) على منشأة أخرى واحدة أو أكثر (على سبيل المثال، المنشآت التابعة) من خلال حصة الأغلبية أو غيرها من الوسائل. وفي بعض الحالات، يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على متطلبات منفصلة لعرض القوائم المالية المجمعة، أو قد يجيز عرضها بطرق أخرى. ومن أمثلة الظروف التي قد يُسمح فيها بعرض قوائم مالية مجمعة، المنشآت التي ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو المنشآت التي تقع تحت نفس الإدارة.

27. ليس المراد من مصطلح "آلية التوحيد" المستخدم في هذا المعيار أن يكون له نفس معنى "التوحيد" أو "القوائم المالية الموحدة" المحدد أو الموضح في أطر التقرير المالي. ولكن مصطلح "آلية التوحيد" يشير بصورة أكثر شمولاً إلى الآلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمجموعة.

28. تختلف الجوانب التفصيلية لآلية التوحيد من مجموعة لأخرى، بناءً على هيكل المجموعة ونظام المعلومات الخاص بها، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي. ومع ذلك، تنطوي آلية التوحيد على اعتبارات مثل إزالة المعاملات والأرصدة داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، إزالة الآثار المترتبة على اختلاف فترات التقرير الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل المُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة (راجع: الفقرتين 11، 16)

29أ. قد لا يكون من الممكن أو العملي للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يتعامل بمفرده مع جميع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (220) (المحدث)، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات المتواجدين في مواقع متعددة. وعند إدارة الجودة على مستوى الارتباط، يسمح معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>43</sup> للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعم الشريك المسؤول عن الارتباط. وعليه، يجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين ويجوز لهؤلاء الأعضاء أيضاً القيام بإسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث) من الشريك المسؤول عن الارتباط الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

30أ. قد تدعم السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب، أو التي تُعد من متطلبات الشبكة أو خدماتها المشتركة،<sup>44</sup> الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عن طريق تيسير الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات ودعم مراجع المجموعة في توجيه مراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

31أ. يوضح معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>45</sup> أن الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة تتشكل ويتم تعزيزها عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط. وعند تناول المتطلب الوارد في الفقرة 16(أ)، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (بمن فيهم مراجعي المكونات) وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقوة).

### القبول والاستمرار

تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرتين 17، 18)

32أ. عند تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد يتوصل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إلى فهم لأمر مثل:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل النظامي والتنظيمي.
- الأنشطة المهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية.
- استخدام مراكز الخدمة المشتركة.
- آلية التوحيد.
- ما إذا كان مراجع المجموعة:
  - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكونات، وإدارات المكونات، ومعلومات المكونات، بما في ذلك تلك المكونات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية؛
  - سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكونات، عند الاقتضاء.
- ما إذا كان قد تم تخصيص موارد كافية ومناسبة أو سيتم توفيرها.

33أ. في حالة ارتباط مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم للأمر الواردة في الفقرة 32أ من خلال:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛
- الاتصال بإدارة المجموعة؛

<sup>43</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 15

<sup>44</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرات 48-52

<sup>45</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 28أ

- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة؛
  - عند الاقتضاء، الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق.
- 34أ. فيما يخص الارتباطات المتكررة، قد تتأثر القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغيرات المهمة فيما يلي، على سبيل المثال:
- هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة أو عمليات إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
  - أنشطة المكونات، المهمة للمجموعة.
  - تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارات العليا للمكونات التي من المتوقع تنفيذ إجراءات مراجعة لها.
  - فهم مراجع المجموعة لنزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارات المكونات.
  - إطار التقرير المالي المنطبق.
- 35أ. قد توجد تعقيدات إضافية فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أثناء مراجعة المجموعة عندما تقع المكونات في دول خلاف دولة مراجع المجموعة بسبب اختلاف الثقافة واللغة، واختلاف الأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو قد تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض وصول مراجع المجموعة إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات. وتشتمل الفقرة 180أ على طرق ممكنة لمواجهة هذه الحالات.
- 36أ. قد تُفرض قيود بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة مما قد يؤثر على قدرة فريق الارتباط على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه القيود على قيود تؤثر على ما يلي:
- وصول مراجع المجموعة إلى معلومات المكونات، أو الإدارات أو المكلفين بالحوكمة في المكونات، أو مراجعي المكونات (بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي يسعى مراجع المجموعة للحصول عليه) (انظر الفقرتين 20 و21)؛ أو
  - الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكونات.
- وتوضح الفقرتان 45 و46 التأثير المحتمل لهذه القيود على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرة 19)*
- 37أ. يتطلب معيار المراجعة (210)<sup>46</sup> أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وتحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق. ومن بين الأمور الإضافية التي قد يتم تضمينها في شروط ارتباط مراجعة المجموعة:
- ضرورة عدم تقييد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بقدر ما تسمح به الأنظمة أو اللوائح؛
  - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات المهمة بين مراجعي المكونات والمكلفين بالحوكمة في المكونات أو إدارات المكونات، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية؛
  - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات التي تتم بين السلطات التنظيمية والمنشآت أو وحدات العمل فيما يتعلق بالأمور الخاصة بإعداد التقرير المالي التي قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
  - ضرورة السماح لمراجع المجموعة بتنفيذ العمل، أو مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ العمل، في المكونات.
- القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد (راجع: الفقرتين 20، 21)*
- 38أ. لا تلغي القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد متطلب أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- 39أ. قد يتم تقييد الوصول إلى المعلومات أو الأفراد لأسباب عديدة، مثل القيود التي تفرضها إدارات المكونات أو الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها

<sup>46</sup> معيار المراجعة (210)، الفقرتان 9 و10(د)

ظروف أخرى مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض. وتوضح الفقرة 180 كيف يمكن مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق وصوله إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات.

40أ. في بعض الظروف، قد يستطيع مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، وعلى سبيل المثال:

- إذا كان الوصول مقيداً إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون، فقد يطلب مراجع المجموعة من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة مساعدته برفع القيود أو قد يطلب المعلومات بشكل مباشر من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة.

- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فقد يتحقق مراجع المجموعة مما إذا كانت ثمة نصوص (على سبيل المثال، في شروط الاتفاقيات الخاصة بالمشروعات المشتركة أو شروط الاتفاقيات الاستثمارية الأخرى) بشأن حق المجموعة في الوصول إلى المعلومات المالية لتلك المنشأة ويطلب من إدارة المجموعة ممارسة هذه الحقوق.

- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان للمجموعة ممثلون في المجلس التنفيذي أو بين المكلفين بالحوكمة في تلك المنشأة غير المسيطر عليها، فقد يستفسر مراجع المجموعة عما إذا كان بمقدور هؤلاء الممثلين تزويده بالمعلومات المالية وغيرها المتاحة لهم بحكم مناصبهم.

41أ. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان وصول مراجع المجموعة إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد يستطيع مراجع المجموعة الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمنشأة، ومثال ذلك:

- المعلومات المالية المتاحة لدى إدارة المجموعة، لأن المجموعة تحتاج أيضاً إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة غير المسيطر عليها لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة.

- المعلومات المتاحة للعموم، مثل القوائم المالية المراجعة أو الوثائق الخاصة بالإفصاحات العامة أو الأسعار المعلنة لأدوات حقوق الملكية في المنشأة غير المسيطر عليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أمراً يخضع للحكم المهني، ولاسيما في ضوء مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة والنظر في مصادر المعلومات الأخرى التي قد تؤيد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو قد تسهم فيها بأية صورة أخرى.<sup>47</sup>

42أ. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت تلك القيود تتعارض مع إقرارات إدارة المجموعة بشأن مناسبة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

43أ. عند عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، فإن مراجع المجموعة:

- قد يبلغ عن هذه القيود إلى مكتبه لمساعدته في تحديد التصرف المناسب. وعلى سبيل المثال، قد يتصل مكتب مراجع المجموعة بإدارة المجموعة بشأن القيود ويشجعها على الاتصال بالسلطات التنظيمية. وقد يكون هذا مفيداً عندما تؤثر القيود على عمليات مراجعة متعددة تتم داخل الدولة أو ينفذها نفس المكتب، بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفش لأضرار في سوق اقتصادية كبيرة على سبيل المثال.

- قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاتصال بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإدراج في أسواق المال أو غيرها بشأن هذه القيود.

<sup>47</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 7(ب)

44. قد يترتب على القيود المفروضة على الوصول تأثيرات أخرى فيما يخص مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة، فقد يلزم مراجع المجموعة إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفساراته وفيما إذا كانت القيود تدعو إلى التشكيك في نزاهة إدارة المجموعة.

تأثير القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين 20، 21)

45. يحتوي معيار المراجعة (705)<sup>48</sup> على متطلبات وإرشادات بشأن كيفية مواجهة الحالات التي لا يستطيع فيها مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بشأن مراجعة مجموعة بناءً على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون محاسب عنه بطريقة حقوق الملكية.

الأنظمة أو اللوائح تحظر على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه (راجع: الفقرتين 20، 21)

46. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. وعلى سبيل المثال، يتم تعيين المراجع في بعض الدول لفترة زمنية محددة، ويحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة على مراجعة المجموعة، وقد تم تناول التأثير المترتب على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في معيار المراجعة (705).

#### الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

الطبيعة المستمرة والمتكررة لأعمال التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها (راجع: الفقرة 22)

47. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (300)،<sup>49</sup> فإن التخطيط ليس مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. وعلى سبيل المثال، بسبب الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، قد يحتاج مراجع المجموعة إلى تعديل الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، وما نتج عنهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يعدل أيضاً مراجع المجموعة تحديده للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مراجعي المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (300)<sup>50</sup> من المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة.

تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة 22)

48. في ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوفر لدى مراجع المجموعة فهم أولي للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة، وعند الاقتضاء، من الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق. وفي ارتباطات مراجعة المجموعة المتكررة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى هذا الفهم الأولي من خلال مراجعة الفترات السابقة. وقد يساعد هذا الفهم الأولي مراجع المجموعة في وضع توقعاته المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.

49. قد يستخدم مراجع المجموعة أيضاً المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط والاستمرار فيه عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة.

50. قد تساعد آلية تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة والتوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة على مستوى القوائم المالية للمجموعة مراجع المجموعة في التحديد المبدئي لأمر مثل:

<sup>48</sup> معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

<sup>49</sup> معيار المراجعة (300)، الفقرة 21

<sup>50</sup> معيار المراجعة (300)، الفقرة 10

- ما إذا كان سينفذ أعمال المراجعة بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين؛
- طبيعة وتوقيت ومدى أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها فيما يخص المعلومات المالية للمكونات (على سبيل المثال، تصميم وتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية أو مزيج من كليهما).

*المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة (راجع: الفقرة 22(أ))*

51أ. يُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد مراجع المجموعة لهذه المكونات، على سبيل المثال:

- طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالمكون التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل:
  - المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً.
  - المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
  - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
  - المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
  - التقلبات غير العادية التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها على مستوى المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).<sup>51</sup>

- مدى انقسام فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة عبر المكونات المختلفة، مع مراعاة حجم وطبيعة الأصول والالتزامات والمعاملات في الموقع أو وحدة العمل بالنسبة إلى القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان من المتوقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة من أعمال المراجعة المخطط لتنفيذها على المعلومات المالية للمكونات المحددة.
- طبيعة ومدى التحريفات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في المكون أثناء مراجعة الفترات السابقة.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها عبر المجموعة وما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه.

*الموارد (راجع: الفقرة 22(ب))*

- 52أ. إن الأمور التي تؤثر على تحديد مراجع المجموعة للموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة وطبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداهما، هي أمور تخضع للحكم المهني وقد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:
- فهم المجموعة، والمكونات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، وما إذا كان العمل سيتم تنفيذه بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين.
  - المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى مراجعو المكونات بخبرة أكبر من مراجع المجموعة ومعرفة أكثر عمقاً منه في الصناعات المحلية التي تعمل فيها المكونات والأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة. وقد يلزم أيضاً إشراك خبراء ممن يستعين بهم المراجع في الأمور المعقدة.
  - التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهرية المحتملة.
  - حجم أو موقع الموارد التي يلزم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر مدى انتشار المكونات عبر مواقع

<sup>51</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 14(ب)

متعددة على ضرورة إشراك مراجعي المكونات في مواقع خاصة.

- الترتيبات الخاصة بالوصول. وعلى سبيل المثال، عندما يكون وصول مراجع المجموعة إلى أحد المكونات مقيداً في دولة معينة، فقد يلزم إشراك مراجعي المكونات.
- طبيعة أنشطة المكونات، بما في ذلك مدى تعقيدها أو مدى تخصص عملياتها التشغيلية.
- نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك نظام المعلومات المستخدم، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد احتمالية مشاركة مراجعي المكونات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير مركزي.
- التجارب السابقة مع مراجع المكون.

53أ. قد يتم إشراك مراجعي المكونات في مختلف مراحل المراجعة، وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجعو المكونات بتصميم أو تنفيذ:

- إجراءات تقييم المخاطر؛
- إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها.

54أ. تعتمد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداهما، على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة. ويتم إشراك مراجعي المكونات في الغالب في جميع مراحل المراجعة، ولكن قد يقرر مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في مرحلة معينة دون غيرها. وعندما لا ينوي مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، فإنه قد يظل بحاجة إلى إجراء نقاش معهم حول ما إذا كانت هناك أي تغييرات مهمة قد حدثت في عمل المكون أو في نظامه الخاص بالرقابة الداخلية مما قد يكون له تأثير على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة.

55أ. يتطلب معيار المراجعة (300)<sup>52</sup> إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن فرداً واحداً أو أكثر من مراجعي المكونات قد يكون عضواً رئيسياً في فريق الارتباط، ومن ثم، يتم إشراكه في التخطيط لمراجعة المجموعة. ويؤدي إشراك مراجعي المكونات في التخطيط للمراجعة إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط. ويستخدم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة حكمه المهني عند تحديد مراجعي المكونات الذين سيتم إشراكهم في التخطيط للمراجعة. وقد يتأثر هذا بطبيعة المشاركة المتوقعة لمراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، وتوقيت تلك المشاركة ومداهما.

56أ. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (1)،<sup>53</sup> فإنه قد توجد ظروف لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة. وقد يكون مستوى الأتعاب، بما في ذلك تخصيصها على مراجعي المكونات، ومدى تعلقها بالموارد المطلوبة، أحد الاعتبارات الخاصة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة المجموعة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، إضافة إلى الموارد اللازمة، بما في ذلك إشراك مراجعي المكونات. وفي هذه الظروف، لا تطغى هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتحقيق الجودة على مستوى الارتباط أو على متطلبات حصول مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

*اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات*

المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجع المكون (راجع: الفقرتين 23، 24)

57أ. عند تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم لما إذا كان مراجع المكون يخضع لأي قيود تحد من اتصاله بمراجع المجموعة، بما في ذلك بشأن تبادل توثيق أعمال المراجعة مع مراجع المجموعة. وقد يتوصل مراجع المجموعة أيضاً إلى فهم لما إذا كانت أدلة المراجعة المتعلقة بالمكونات التي تقع في دولة مختلفة قد تكون بلغة مختلفة وقد

<sup>52</sup> معيار المراجعة (300)، الفقرة 5

<sup>53</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 74أ



تكون بحاجة إلى الترجمة حتى يتسنى له استخدامها.

58أ. إذا كان مراجع المكون غير قادر على التعاون مع مراجع المجموعة، فإن مراجع المجموعة:

- قد يطلب من مراجع المكون تقديم مبرراته لذلك.
- قد يكون قادراً على اتخاذ تصرف مناسب لمواجهة هذا الأمر، ويشمل ذلك تعديل طبيعة العمل المطلوب تنفيذه. أو قد يلزم مراجع المجموعة، وفقاً للفقرة 27، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرة 25)

59أ. عند تنفيذ العمل على المكونات فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات، يخضع مراجع المكون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. وهذه المتطلبات قد تختلف عن، أو قد يتم تطبيقها بالإضافة إلى، المتطلبات التي تنطبق على مراجع المكون عند تنفيذ أعمال المراجعة على القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها في دولة مراجع المكون.

60أ. في سبيل إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كان من الضروري تقديم معلومات أو دورات تدريبية إضافية لمراجعي المكونات بشأن النصوص الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة 26)

61أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>54</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند عدم توفير موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيقوم مراجع المكون بتنفيذه، قد يناقش الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هذا الأمر مع مراجع المكون أو إدارة المجموعة أو مكتب مراجع المجموعة وقد يطلب تبعاً لذلك من مراجع المكون أو من مكتب مراجع المجموعة توفير الموارد الكافية والمناسبة.

كفاءات وقدرات مراجعي المكونات

62أ. يقدم معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>55</sup> إرشادات بشأن الأمور التي قد يأخذها الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان عند التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط. ويكتسي هذا التحقق أهمية خاصة في حالة مراجعة المجموعة عندما يضم فريق الارتباط مراجعي المكونات. ويشير معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>56</sup> إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب قد تتطلب من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

63أ. إن التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مهني ويتأثر ذلك بطبيعة وظروف ارتباط مراجعة المجموعة. ويؤثر هذا التحقق على طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لمراجع المكون وإشرافه عليه وفحصه لعمله.

64أ. عند التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات، قد ينظر الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في أمور مثل:

- التجارب السابقة مع مراجع المكون أو المعرفة السابقة به.
- المهارات المتخصصة لمراجع المكون (على سبيل المثال، المعرفة بصناعات بعينها).

54 معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 25

55 معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 71أ

56 معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 24أ

- مدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع المكون لنظام مشترك لإدارة الجودة، ومثال ذلك، ما إذا كان مراجع المجموعة ومراجع المكون:
    - يستخدمان موارد مشتركة لتنفيذ الأعمال (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو تطبيقات تقنية المعلومات)؛ أو
    - يتشاركان في سياسات أو إجراءات مشتركة تؤثر على تنفيذ الارتباط (على سبيل المثال، التوجيه والإشراف وفحص العمل أو التشاور)؛ أو
    - يخضعان لأنشطة متابعة مشتركة؛ أو
    - يتشاركان في أمور أخرى، بما في ذلك القيادة المشتركة أو البيئة الثقافية المشتركة.
  - الاتساق أو التشابه في:
    - الأنظمة أو اللوائح أو النظام القانوني؛ أو
    - اللغة والثقافة؛ أو
    - التعليم والتدريب؛ أو
    - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
    - الهيئات والمعايير المهنية.
  - المعلومات التي تم الحصول عليها عن مراجع المكون من خلال التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وكبار العاملين الآخرين لدى المكون، مثل المراجعين الداخليين.
- أ65. قد تشمل إجراءات التحقق من كفاءات وقدرات مراجع المكون، على سبيل المثال، على ما يلي:
- إجراء تقييم للمعلومات التي قام مكتب مراجع المجموعة بإبلاغها إلى مراجع المجموعة، بما في ذلك:
    - الاتصال الدائم مع المكتب فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح، عندما يكون مراجع المجموعة ومراجع المكون من نفس المكتب.<sup>57</sup>
    - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة عن نتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها.<sup>58</sup>
    - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الهيئات المهنية التي ينتمي إليها مراجع المكون، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكون على ترخيصه، أو غير ذلك من الأطراف.
  - مناقشة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها مع مراجع المكون.
  - مطالبة مراجع المكون بتأكيد فهمه، كتابياً، للأمر المشار إليها في الفقرة 25.
  - مناقشة الكفاءات والقدرات الخاصة بمراجع المكون مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الذين عملوا بشكل مباشر مع مراجع المكون.
  - الحصول على تقارير التفصيص الخارجية التي تم نشرها.
- أ66. قد يكون مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المكون أعضاء في نفس الشبكة وقد يخضعون لمتطلبات مشتركة خاصة بالشبكة أو قد يستخدمون خدمات مشتركة تقدمها الشبكة.<sup>59</sup> وعند التحقق مما إذا كان مراجع المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ العمل دعماً لارتباط مراجعة المجموعة، فقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الاعتماد على تلك المتطلبات الخاصة بالشبكة، ومثال ذلك، المتطلبات التي تتناول التدريب المهني أو التوظيف، أو التي تتطلب استخدام منهجيات خاصة بالمراجعة وأدوات التطبيق المتعلقة

<sup>57</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 47

<sup>58</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 51(ب)

<sup>59</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرتان 191، 175 أ

بها. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (1)،<sup>60</sup> فإن المكتب مسؤول عن تصميم نظام إدارة الجودة الخاص به، وتطبيقه وتشغيله، وقد يلزمه تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها أو إضافتها إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به.

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

67أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>61</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. وفي حال استعانة مراجع المكون بأحد الخبراء، فقد يلزم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الحصول على معلومات من مراجع المكون. وعلى سبيل المثال، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون تقويم مراجع المكون لكفاءات وقدرات الخبير.

الأدوات والأساليب الآلية

68أ. عند التحقق مما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الحسبان أموراً مثل خبرة مراجع المكون في استخدام الأدوات والأساليب الآلية. وعلى سبيل المثال، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>62</sup> عندما يطلب مراجع المجموعة من مراجعي المكونات استخدام أدوات وأساليب آلية خاصة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد يبلغ مراجع المجموعة مراجعي المكونات بضرورة الالتزام بتعليمات مراجع المجموعة أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

تطبيق فهم مراجع المجموعة لمراجعي المكونات (راجع: الفقرة 27)

69أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>63</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ويشمل هذا سياسات أو إجراءات المكتب التي تتناول الظروف التي قد تسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مخالفة مراجعي المكونات لمتطلبات الاستقلال، والتصرفات التي قد يتخذها مراجع المجموعة في تلك الظروف وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، قد تحدد أيضاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.<sup>64</sup>

70أ. في حال مخالفة مراجع أحد المكونات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وعدم مواجهة المخالفة بصورة مرضية وفقاً لنصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فلا يستطيع مراجع المجموعة استخدام عمل مراجع ذلك المكون.

71أ. المخاوف الجديّة هي تلك المخاوف التي لا يمكن التغلب عليها بحسب الحكم المهني لمراجع المجموعة. وقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة التغلب على ما دون المخاوف الجديّة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكون (مثل عدم المعرفة بصناعة بعينها) أو حقيقة أن مراجع المكون لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعال على المراجعين، عن طريق زيادة مشاركة مراجع المجموعة في عمل مراجع المكون، أو عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مباشر على المعلومات المالية للمكون.

تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة 28)

72أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>65</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومن أنها تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفيما يخص مراجعة المجموعة،

<sup>60</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرتان 48، 49

<sup>61</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 26

<sup>62</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 65أ

<sup>63</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 17

<sup>64</sup> معيار المراجعة (260)، الفقرة 31أ

<sup>65</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 30

سيشتمل النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص، بصفة عامة، على مزيج من سياسات أو إجراءات مكتب مراجع المجموعة واستجابات يختص بها ارتباط مراجعة المجموعة.

73أ. فيما يخص مراجعة المجموعة، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات الذين قد يتواجدون في مواقع متعددة، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لمساعدته في الوفاء بمسؤوليته عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (انظر أيضاً الفقرة 11).

74أ. إذا كان مراجعو المكونات من مكتب آخر خلاف مكتب مراجع المجموعة، فقد تختلف سياسات أو إجراءات المكتب، أو قد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة، على الترتيب، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى توجيه هؤلاء الأعضاء في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلى وجه الخصوص، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من المكتب أو الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب أو الشبكة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بشكل ومحتوى وتوقيت الاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك قيام مراجع المجموعة بتوجيه التعليمات إلى مراجعي المكونات). ويقدم معيار المراجعة (220) (المحدث) أمثلة للتصرفات التي قد يلزم اتخاذها في تلك الظروف.<sup>66</sup>

75أ. قد يتم تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم بناءً على طبيعة وظروف الارتباط وبناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف مراجع المجموعة على مكون يشتمل على خطر مهم، فقد يكون من المناسب زيادة مدى التوجيه المقدم لمراجع المكون، ومدى الإشراف عليه، وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.
- كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن لمراجع المجموعة سابق تجربة مع مراجع أحد المكونات، فقد يقوم مراجع المجموعة بتوجيه تعليمات أكثر تفصيلاً لمراجع ذلك المكون وزيادة معدل النقاشات أو التفاعلات الأخرى معه أو تخصيص أفراد أكثر خبرة للإشراف عليه أثناء تنفيذ العمل.
- موقع أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك مدى انتشار أعضاء فريق الارتباط عبر مواقع متعددة، بما في ذلك عند استخدام مراكز لتقديم الخدمات.
- إمكانية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما تمنع الأنظمة أو اللوائح إرسال توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع أحد المكونات إلى خارج دولة مراجع ذلك المكون، فقد يستطيع مراجع المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في موقع مراجع المكون أو عن بعد من خلال استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (انظر أيضاً الفقرتين 179، 180).

76أ. ثمة طرق مختلفة قد يتحمل من خلالها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، منها على سبيل المثال:

- الاتصالات مع مراجعي المكونات طوال مدة مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصالات التي يتطلبها هذا المعيار؛
- الاجتماعات أو المكالمات مع مراجعي المكونات لمناقشة المخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها ومناقشة القضايا والنتائج والاستنتاجات.
- فحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون، بشكل شخصي أو عن بعد عندما يُسمح بذلك بموجب الأنظمة واللوائح.
- المشاركة في الاجتماعات الختامية أو الاجتماعات الأخرى الرئيسية التي تُعقد بين مراجعي المكونات وإدارات المكونات.

77أ. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>67</sup> يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة بمراجعة المجموعة فيما يتعلق بما يلي:

<sup>66</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرتان 24، 25

<sup>67</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 31، 92، 93

- الأمور المهمة؛
- الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط. ويقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الغالب بفحص ذلك التوثيق الخاص بأعمال المراجعة أثناء مراجعة المجموعة، بما في ذلك فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات (انظر أيضاً الفقرة 148).

الاتصالات مع مراجعي المكونات (راجع: الفقرة 29)

78أ. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بشأن مسؤوليات كل منهم، إلى جانب وضوح التوجيه المقدم لمراجعي المكونات بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداه، والأمور التي من المتوقع إبلاغ مراجع المجموعة بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات في تحديد التوقعات لمراجعي المكونات وتيسير التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للتشديد على ضرورة ممارسة مراجعي المكونات لزعمة الشك المهني أثناء العمل الذي يتم تنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة.

79أ. من بين العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال:

- وضوح التعليمات الموجهة إلى مراجع المكون، ولاسيما عندما يكون مراجع المكون من مكتب آخر ومن المحتمل ألا يكون مُلمّاً بالسياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة.
  - وجود فهم متبادل لقدرة مراجع المكون على مناقشة أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها، بناءً على معرفة مراجع المكون بالمكون وفهمه له.
  - وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
  - شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلاً من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
  - وجود فهم متبادل بين الأشخاص المسؤولين عن إدارة الاتصالات، لدى مراجع المجموعة ومراجعي المكونات، بشأن الأمور ذات الصلة.
  - الآلية التي يتبعها مراجع المكون في اتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.
- 80أ. تعتمد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة مراجعي المكونات ومدى خضوع مراجع المجموعة ومراجعي المكونات لأنظمة مشتركة لإدارة الجودة أو متطلبات أو خدمات مشتركة خاصة بالشبكة.

شكل الاتصالات

- 81أ. قد يختلف شكل الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بناءً على عوامل مثل طبيعة أعمال المراجعة التي تُطلب من مراجعي المكونات تنفيذها، ومدى دمج قدرات الاتصال في أدوات المراجعة المستخدمة لمراجعة المجموعة.
- 82أ. قد يتأثر أيضاً شكل الاتصالات بعوامل مثل:
- أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
  - ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.
- 83أ. ليس من الضروري أن يكون الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات كتابياً. ولكن قد يتم استكمال الاتصالات الشفوية لمراجع المجموعة

مع مراجعي المكونات باتصالات كتابية، مثل إرسال مجموعة من التعليمات بشأن العمل الذي سيتم تنفيذه، عندما يرغب مراجع المجموعة في توجيه اهتمام خاص لأمر معينة أو تعزيز الفهم المتبادل بشأنها. وإضافة إلى ذلك، قد يجتمع مراجع المجموعة مع مراجع المكون لمناقشة الأمور المهمة أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.

84أ. تتطلب الفقرة 45 من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة 146، فإن شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون يتأثران بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي تُطلب منه تنفيذها.

85أ. بغض النظر عن شكل الاتصال، تنطبق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار وسائر معايير المراجعة.

#### توقيت الاتصالات

86أ. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم مراجع المكون بتنفيذها، وتوقيتها ومداهما، والتصرفات التي من المتوقع أن يقوم مراجع المكون باتخاذها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرتين 25، 29)

87أ. عند تطبيق معيار المراجعة (250) (المحدث)،<sup>68</sup> قد يصبح الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على دراية بمعلومات تتعلق بعدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح. وفي هذه الظروف، قد يكون على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة واجب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح يقضي بالإبلاغ عن هذا الأمر إلى مراجع المكون.<sup>69</sup> وقد يمتد هذا الواجب الذي يقضي بقيام الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالإبلاغ عن عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام ليشمل مراجعي القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي يتعين إجراء مراجعة لها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى، ولكن لا تُنفذ عليها أعمال مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة (راجع: الفقرة 30)

88أ. ينص معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>70</sup> على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقدم الملحق الثاني لهذا المعيار أمثلة لأمر تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.

89أ. قد يتم التوصل إلى فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة من خلال الاتصالات مع:

- إدارة المجموعة أو إدارات المكونات أو الأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة) ومن تتوفر لديهم المعرفة بنظام الرقابة الداخلية للمجموعة والسياسات والممارسات المحاسبية وآلية التوحيد؛ أو
- مراجعي المكونات؛ أو
- المراجعين الذين يقومون بتنفيذ مراجعات، لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، للقوائم المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل التي تعد جزءاً من المجموعة.

90أ. يمكن التوصل إلى فهم للمجموعة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، ويمكن التعبير عن ذلك بطرق مختلفة. وعليه، فعند إشراك مراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم

<sup>68</sup> معيار المراجعة (250) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

<sup>69</sup> انظر، على سبيل المثال، الفقرتين 17/360 و 18/360 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية

<sup>70</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 19-27، أ50-183

المخاطر، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات بنهجه المفضل أو قد يقوم بتزويدهم بتعليمات.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة 30)

91أ. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>71</sup> يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط مناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للتحريف الجوهرى. ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لأعضاء فريق الارتباط الذين سيتم إشراكهم في النقاش، والموضوعات التي سيتم مناقشتها، بأمور مثل التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهرى والتوقع الأولي بشأن ما إذا كان سيتم إشراك مراجعي المكونات.

92أ. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن المكونات وبيئاتها، بما في ذلك الأنشطة المركزية للمكونات.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكونات أو المجموعة، والكيفية التي قد تؤثر بها عوامل الخطر الملزم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريفات.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ، ومواضع هذا التحريف. ويتطلب معيار المراجعة (240)<sup>72</sup> أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.
- تحديد السياسات التي اتبعتها إدارة المجموعة أو إدارات المكونات والتي قد تكون متحيزة أو مصممة بهدف إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة التي لها تأثير على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة يمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكون لأدوات الرقابة.
- مناقشة الغش الذي تم التعرف عليه، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى ذات الصلة بالمكونات عند احتمال وجود معوقات لممارسة نزعة الشك المهني.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكونات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق).
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر التحريف الجوهرى في المعلومات المالية لأحد المكونات عند احتمال انطباقها بصورة أوسع نطاقاً على بعض المكونات الأخرى أو عليها جميعاً.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، مثل دفع الرشاوى والممارسات غير السليمة فيما يتعلق بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة.
- مناقشة الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو فريق الارتباط، التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- مناقشة العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق الارتباط على دراية بها.

<sup>71</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 17

<sup>72</sup> معيار المراجعة (240)، الفقرة 16

أ93. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها مراجع المجموعة في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المجموعة. قد تكون المجموعة أكثر تعقيداً من المنشأة الواحدة لأنها قد تضم العديد من المنشآت التابعة أو الأقسام أو وحدات العمل الأخرى، بما في ذلك انتشارها في مواقع متعددة. وقد يختلف أيضاً الهيكل النظامي للمجموعة عن الهيكل التشغيلي، على سبيل المثال، لأغراض الضريبة. وتخلق في الغالب الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية، مثل ما إذا كانت الشهرة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت ذات الغرض الخاص قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية بشأنها.
- المواقع الجغرافية للعمليات التشغيلية الخاصة بالمجموعة. قد ينشأ عن تواجد المجموعة في مواقع جغرافية متعددة زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يترتب على اختلاف المواقع الجغرافية اختلاف في اللغات والثقافات وممارسات العمل.
- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة وتعقيدها. تخلق في الغالب بيئة تقنية المعلومات المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد تكون بيئة تقنية المعلومات لدى المجموعة معقدة نظراً لتعدد نظم تقنية المعلومات التي لم يتم دمجها بسبب عمليات استحواذ أو اندماج حدثت مؤخراً. ولذلك، فقد يكون من الأهمية بمكان التوصل إلى فهم مدى تعقيد نظام الأمن الخاص ببيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك مواطن الضعف في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى الخاصة ببيئة تقنية المعلومات. وقد تستخدم المجموعة أيضاً مقدم خدمات خارجي واحد أو أكثر فيما يخص الجوانب الخاصة ببيئة تقنية المعلومات.
- العوامل التنظيمية ذات الصلة، بما فيها البيئة التنظيمية. قد تخلق الأنظمة أو اللوائح المختلفة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وقد تقوم المجموعة بتنفيذ عمليات تشغيلية تخضع لأنظمة أو لوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو قد تعمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من الأنظمة أو اللوائح.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. قد يكون فهم الملكية والعلاقات أكثر تعقيداً في المجموعة التي تعمل عبر دول متعددة وعند حدوث تغييرات في الملكية من خلال عمليات الإنشاء أو الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة. وقد ينشأ عن هذه العوامل زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية.

أ94. قد يساعد التوصل إلى فهم مدى التشابه بين عمليات أو أنشطة المجموعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المتشابهة عبر مختلف المكونات، وفي تصميم الاستجابات المناسبة.

أ95. تقوم إدارة المجموعة عادة بقياس واستعراض النتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل. وقد تكشف الاستفسارات التي يتم توجيهها إلى إدارة المجموعة عن اعتماد إدارة المجموعة على مؤشرات رئيسية معينة لتقييم الأداء المالي للمنشآت ووحدات عمل المجموعة واتخاذ التصرفات بشأنها. وقد يساعد فهم مقاييس الأداء تلك في التعرف على:

- المجالات التي تزيد فيها قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية (على سبيل المثال، بسبب الضغوط على إدارات المكونات لتحقيق مقاييس أداء معينة).
- أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة.

#### نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها (راجع: الفقرة 30(ج)(1))

أ96. قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة الهدف منها هو العمل بشكل مشترك عبر المنشآت أو وحدات العمل المتعددة (أي أدوات رقابة مشتركة). وعلى سبيل المثال، قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة مشتركة لإدارة المخزون، تعمل باستخدام نظام تقنية المعلومات نفسه وتُطبَّق عبر جميع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وقد توجد أدوات الرقابة المشتركة في كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، وقد يتم تطبيقها على مختلف المستويات داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل، أو فيما يخص مستويات



التجميع الأخرى داخل المجموعة). وقد تكون أدوات الرقابة المشتركة أدوات رقابة مباشرة أو أدوات رقابة غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.<sup>73</sup>

97أ. يشمل فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة داخل تلك المكونات عبر المجموعة. وعند فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة عبر المجموعة، تشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة:

- ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بشكل مركزي ويلزم تطبيقها حسب تصميمها (أي دون تعديل) في بعض المكونات أو في جميعها؛ أو
- ما إذا كانت أداة الرقابة يتم تطبيقها، وفي حال تطبيقها، ما إذا كان يقوم بمتابعتها أفراداً بمسؤوليات وقدرات متشابهة في جميع المكونات التي تُطبَّق فيها أداة الرقابة؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة تستخدم معلومات تم الحصول عليها من تطبيقات تقنية المعلومات، ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي تنتج المعلومات هي نفسها عبر مختلف المكونات أو المواقع؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة آلية، ما إذا كان يتم تكوينها بنفس الطريقة في كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات عبر مختلف المكونات.

98أ. قد تستدعي الحاجة في غالب الأحيان ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة تُعد أداة رقابة مشتركة. وعلى سبيل المثال، قد تطلب إدارة المجموعة من جميع المنشآت ووحدات العمل إجراء تقويم شهري لتقادم حسابات العملاء ويتم إنتاج هذا التقويم من أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة. وعند إنتاج تقارير التقادم من تطبيقات تقنية معلومات مختلفة أو عند وجود اختلاف في طريقة استخدام تطبيق تقنية المعلومات عبر المنشآت أو وحدات العمل، فقد تكون هناك حاجة للنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة يمكن تحديدها على أنها أداة مشتركة. ويُعزى هذا إلى الاختلافات التي قد توجد في تصميم أداة الرقابة بسبب وجود تطبيقات تقنية معلومات مختلفة (على سبيل المثال، ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يتم تكوينه بنفس الطريقة عبر مختلف المكونات، وما إذا كانت توجد أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات عبر مختلف تطبيقات تقنية المعلومات).

99أ. قد يكون من المهم النظر في مستوى تنفيذ أدوات الرقابة داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة) ودرجة مركزيتها ومدى التشارك فيها لفهم كيفية معالجة المعلومات والرقابة عليها. وفي بعض الظروف، قد يتم تنفيذ أدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، في منشأة أو وحدة عمل واحدة فحسب)، ولكنها قد يكون لها تأثير منتشر على المنشآت أو وحدات العمل الأخرى (على سبيل المثال، مركز للخدمة المشتركة يقوم بمعالجة المعاملات بالنيابة عن المنشآت أو وحدات العمل الأخرى داخل المجموعة). وقد يتم معالجة المعاملات وتطبيق أدوات الرقابة ذات العلاقة في مركز للخدمة المشتركة بنفس الطريقة لتلك المعاملات التي يقوم مركز الخدمة المشتركة بمعالجتها بغض النظر عن المنشأة أو وحدة العمل (على سبيل المثال، آليات العمل والمخاطر وأدوات الرقابة قد تكون هي نفسها بغض النظر عن مصدر المعاملة). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية، على أنها مجتمع عينة واحد.

الأنشطة المركزية (راجع: الفقرة 30(ج)(1)، (2))

100أ. قد تتعامل إدارة المجموعة بشكل مركزي مع بعض أنشطتها، وعلى سبيل المثال، قد يتم تنفيذ المهام الخاصة بإعداد التقرير المالي أو المحاسبة لمجموعة معينة من المعاملات المشتركة أو المعلومات المالية الأخرى بطريقة متسقة ومركزية لمنشآت أو وحدات عمل متعددة (على سبيل المثال، عندما يتم إنشاء المعاملات المدرة للإيرادات أو التصريح بها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها في مركز للخدمة المشتركة).

101أ. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى تماشي الأنشطة المركزية مع هيكل المجموعة ككل، وطبيعة الأنشطة التي يتم تنفيذها، في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها والاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب. وعلى سبيل المثال، قد تعمل أدوات الرقابة المطبقة في مركز للخدمة المشتركة بشكل مستقل عن أدوات الرقابة الأخرى، أو قد تعتمد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة أو وحدة العمل المستمد منها المعلومات المالية (على سبيل المثال، قد يتم إنشاء معاملات البيع والتصريح بها في المنشأة أو وحدة العمل، ولكن المعالجة قد تحدث في مركز الخدمة المشتركة).

<sup>73</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 5أ

102. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية. ومن المهم في هذه الظروف وجود تعاون فعال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات حيث إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية تدعم تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتوقيتها ومداهما، التي سيتم تنفيذها عبر المجموعة.

الاتصالات بشأن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرة 30(ج)(4))

103. قد تستخدم المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة إطار تقرير مالي لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها يختلف عن إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. وفي هذه الظروف، يمكن فهم آليات إعداد التقرير المالي التي تتبعها إدارة المجموعة لتوفيق السياسات المحاسبية، وعند الاقتضاء، توفيق نهايات فترات التقرير المالي، التي تختلف عن تلك الخاصة بالمجموعة، مراجع المجموعة من فهم كيفية إجراء عمليات التعديل والمطابقة وإعادة التصنيف، وما إذا كانت تلك العمليات تتم مركزياً بواسطة المجموعة أو بواسطة المنشأة أو وحدة العمل.

تعليمات إدارة المجموعة إلى المنشآت أو وحدات العمل

104. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>74</sup> يتعين على مراجع المجموعة فهم كيفية قيام إدارة المجموعة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة. وتحقيقاً لتجانس المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، قد تقوم إدارة المجموعة بإصدار تعليمات (على سبيل المثال، قد تقوم بالإبلاغ بسياسات إعداد التقرير المالي) إلى المنشآت أو وحدات العمل تشمل على تفاصيل بشأن آليات إعداد التقرير المالي أو قد تفرض سياسات مشتركة عبر المجموعة. وقد يؤثر فهم التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي عدم كفاية التعليمات إلى زيادة احتمالية التعرض للتحريفات بسبب خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها بشكل غير صحيح، أو تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير صحيح.

105. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للتعليمات أو السياسات ما يلي:

- وضوح التعليمات الخاصة باستكمال حزمة التقارير، وقابليتها للتطبيق.
- ما إذا كانت التعليمات:
  - توضح بصورة وافية خصائص إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإعداد ما يكفي من الإفصاحات للالتزام بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ومثال ذلك، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإجراء تعديلات التوحيد، ومثال ذلك، المعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
  - تشتمل على جدول زمني لإعداد التقرير.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين 31، 32)

106. أثناء مراجعة المجموعة، قد يقوم مراجع المجموعة بإبلاغ الأمور الواردة في الفقرة 31 إلى مراجعي المكونات الآخرين، إذا كانت هذه الأمور ذات صلة بعمليهم. وتحتوي الفقرة 144 على أمثلة لأمر أخرى قد يلزم الإبلاغ بها في الوقت المناسب أثناء عمل مراجع المكون.

107. قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهرية في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة.<sup>75</sup> وأثناء مراجعة المجموعة، قد ترتفع مخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك بسبب الغش، في الحالات الآتية:

<sup>74</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 25(ب)

<sup>75</sup> معيار المراجعة (550)، الفقرة 2

- عندما يكون هيكل المجموعة معقداً؛
  - عند عدم دمج نظم معلومات المجموعة، مما يقلل من فاعليتها في تحديد وتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
  - عند وجود معاملات عديدة أو متكررة مع الأطراف ذات العلاقة فيما بين المنشآت ووحدات العمل.
- وبناءً عليه، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (200)،<sup>76</sup> يُعد ذا أهمية خاصة في وجود هذه الظروف.

#### التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرة 33)

- 108أ. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة عملية متكررة ومتجددة، وقد تكون محفوفة بالتحديات، ولاسيما عندما تكون أنشطة المكونات معقدة أو متخصصة، أو عند وجود العديد من المكونات عبر مواقع متعددة. وعند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)،<sup>77</sup> يضع المراجع توقعاً مبدئياً بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المحتملة وتحديد أولياً لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة بناءً على فهمه للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالى المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
- 109أ. تراعى التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهرى المحتملة فهم المراجع للمجموعة، بما في ذلك منشآتها أو وحدات عملها، والبيئات والصناعات التي تعمل فيها. وبناءً على هذه التوقعات المبدئية، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، وهو غالباً ما يقوم بذلك، لأنه قد تتوفر لديهم معرفة وخبرة مباشرة بالمنشآت أو وحدات العمل مما قد يفيد في فهم الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها، والمواطن التي قد تظهر فيها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة فيما يتعلق بتلك المنشآت أو وحدات العمل.
- 110أ. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهرى التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتعين على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم الخطر الملازم. وينطوي هذا التقييم على تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ويُراعى في ذلك كيفية ودرجة ما يلي:<sup>78</sup>
- تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية أن تحتوي الإقرارات ذات الصلة على تحريف.
  - تأثير مخاطر التحريف الجوهرى، على مستوى القوائم المالية للمجموعة، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات.
- 111أ. بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، قد يحدد مراجع المجموعة أن أحد مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة لا يظهر إلا فيما يتصل بالمعلومات المالية لمكونات معينة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد خطر التحريف الجوهرى المتعلق بمطالبة قانونية إلا في المنشآت أو وحدات العمل التي تعمل في دولة معينة أو المنشآت أو وحدات العمل المتشابهة في العمليات أو الأنشطة.
- 112أ. ينص الملحق الثالث على أمثلة للأحداث والظروف التي قد تشير، كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى مخاطر وجود تحريف جوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بألية التوحيد.

#### الغش

- 113أ. عند تطبيق معيار المراجعة (240)،<sup>79</sup> يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:
- تقييم إدارة المجموعة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية للمجموعة بشكل جوهرى بسبب الغش.

<sup>76</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 15

<sup>77</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 126أ

<sup>78</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 31

<sup>79</sup> معيار المراجعة (240)، الفقرتان 26، 31

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تعرفت عليها إدارة المجموعة، أو في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يرتفع فيها خطر الغش.
- ما إذا كانت توجد مكونات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التوحيد.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة وإدارة المجموعة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات المكونات ومراجعي المكونات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرة 34)

114. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها، يظل مراجع المجموعة هو المسؤول عن التوصل إلى فهم للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة لتكوين الأساس الكافي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة وفقاً للفقرة 33.
115. عندما لا توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يتطلب معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>80</sup> من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس.

#### الأهمية النسبية

الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة 35(أ))

116. تتطلب الفقرة 35(أ) من مراجع المجموعة تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل مكون عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على معلومات مالية منقسمة. وقد يختلف مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات من مكون لآخر. ولا يلزم كذلك أن يكون مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في كل مكون جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، ومن ثم، فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.
117. لا يتطلب هذا المعيار تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح في المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة. ولكن في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمجموعة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية للمجموعة، فإن معيار المراجعة (320)<sup>81</sup> يتطلب تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك. وفي هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في المكونات، لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك، أقل من المبلغ الذي تم إبلاغ مراجع المكون به.<sup>82</sup>
118. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن العوامل التي قد يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات:

<sup>80</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 35

<sup>81</sup> معيار المراجعة (320)، الفقرات 10، 11أ، 12

<sup>82</sup> معيار المراجعة (320)، الفقرة 13أ

• مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات (على سبيل المثال، كلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع). وقد يؤثر الحجم النسبي للمكون مقارنة بالمجموعة على مدى انقسام المعلومات المالية (على سبيل المثال، في حال وجود مكون واحد يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة، فمن المحتمل أن يقل مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات).

• التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات، ومثال ذلك:

- ما إذا كانت توجد مخاطر تنفرد بها المعلومات المالية للمكون (على سبيل المثال، الأمور المحاسبية التي تختص بها صناعة معينة، والمعاملات غير المعتادة أو المعقدة).
- طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في المكون أثناء المراجعات السابقة.

119أ. لمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة 35(أ) أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة 118أ، فكلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قل مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الذي سيكون مناسباً في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. ولكن قد يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في بعض الظروف، بمبلغ أقرب إلى الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة بسبب انخفاض خطر التجميع، كما هو الحال عندما تمثل المعلومات المالية لمكون واحد جزءاً كبيراً من القوائم المالية للمجموعة. وعند تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لحصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، قد يأخذ مراجع المجموعة في الحسبان نسبة ملكية المجموعة والنصيب في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.

120أ. في بعض الحالات، قد ينفذ مراجع المجموعة أو مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب مهم على أنه مجتمع عينة واحد (أي ليس منقسماً عبر المكونات). وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.

*الحد الخاص بما يعد "تافهاً بشكل واضح" (راجع: الفقرة 35(ب))*

121أ. يتم تعيين الحد الذي يتعين عنده الإبلاغ عن التحريفات إلى مراجع المجموعة بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الذي يعد تافهاً بشكل واضح فيما يخص القوائم المالية للمجموعة. ووفقاً لمعييار المراجعة (450)،<sup>83</sup> فإن هذا الحد هو المبلغ الذي لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه لأن مراجع المجموعة يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

*اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات*

*الإبلاغ بالأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة 36)*

122أ. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب لمراجع المجموعة إشراك مراجع أحد المكونات في تحديد مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، نظراً لمعرفة مراجع المكون بذلك المكون وبمصادر التحريف المحتملة في المعلومات المالية للمكون. وفي هذا الصدد، قد ينظر مراجع المجموعة أيضاً في إبلاغ مراجع المكون بالأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لتعزيز التعاون في تحديد ما إذا كانت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، بالمقارنة مع الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، مناسبة في ظل الظروف القائمة.

123أ. تعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في جزء منها على الأقل، على التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات. ولذلك، من المهم حدوث اتصال دائم بين مراجع المكون ومراجع المجموعة، ولاسيما إذا كان عدد التحريفات التي تعرف عليها مراجع المكون وحجمها أكبر مما كان متوقعاً.

<sup>83</sup> معيار المراجعة (450)، الفقرة 3أ

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة 37)

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي

124أ. قد يتم تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي إذا كانت أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة ستستجيب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي (على سبيل المثال، في مركز للخدمة المشتركة). ومن العوامل التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع لما إذا كان سينفذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، على سبيل المثال:

- مستوى مركزية الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها.
- مدى التشابه بين أنشطة المجموعة وخطوط عملها.

125أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن المعلومات المالية للعديد من المكونات يمكن اعتبارها مجتمع عينة واحد لغرض تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عندما تعتبر المعاملات متماثلة لأنها تشارك في الخصائص نفسها، ولأن مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة.

126أ. عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، قد يستمر إشراك مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما يكون للمجموعة مراكز خدمة مشتركة متعددة، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لهذه المراكز.

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى المكونات

127أ. في ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى المكونات عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك المكونات. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون للمجموعة:

- مصادر إيراد مختلفة؛ أو
- خطوط عمل متعددة؛ أو
- عمليات منتشرة عبر مواقع متعددة؛ أو
- أنظمة غير مركزية للرقابة الداخلية.

ارتفاع عدد المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة

128أ. قد تشكل المجموعة من عدد كبير من المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة. وفي مثل هذه الظروف التي تكون فيها فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر عدد كبير من المكونات، قد يواجه مراجع المجموعة المزيد من التحديات عند التخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.

129أ. في بعض الحالات، قد يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تلك (على سبيل المثال، إذا كانت متجانسة وتخضع لأدوات رقابة مشتركة ويمكن الوصول إلى المعلومات المناسبة). وقد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية أيضاً على الإجراءات التحليلية الأساس وفقاً لمعيار المراجعة (520).<sup>84</sup> وبناءً على ظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكونات على مستويات مناسبة لأغراض وضع التوقعات وتحديد مبلغ أي فروقات في المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. وقد يكون من المفيد استخدام الأدوات والأساليب الآلية في هذه الظروف.

<sup>84</sup> معيار المراجعة (520) "الإجراءات التحليلية"

130أ. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية في مكونات مختارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة. ويُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها في المكونات المختارة، وتوقيتها ومداهها، مسألة حكم مبنى. وفي هذه الظروف، قد يكون إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكونات التي سيتم اختبارها مفيداً أيضاً فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش (انظر أيضاً الفقرة 136أ).

#### طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

131أ. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، قد يحدد مراجع المجموعة مناسبة نطاق العمل التالى في المكونات (مع إشراك مراجعى المكونات، عند الاقتضاء):

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون؛ أو
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ أو
- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة.

132أ. بالرغم من تحمل مراجع المجموعة المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهها، فإن مراجعى المكونات يمكن إشراكهم في جميع مراحل مراجعة المجموعة، بما في ذلك أثناء تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، وهو ما يتم في الغالب.

#### تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون

133أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب، بما في ذلك عندما:

- يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمكون، كلها أو جزء كبير منها، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
- يوجد خطر تحريف جوهرى منتشر في القوائم المالية للمجموعة بسبب وجود أحداث أو ظروف في المكون قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة للتقييم الذي أجرته إدارة المجموعة بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

#### تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

134أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر في المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمكون عمليات محدودة ولكنه يمتلك جزءاً كبيراً من الأراضي والمباني الخاصة بالمجموعة أو يتحمل أرصدة ضرائب كبيرة.

#### تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة

135أ. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات مراجعة إضافية خاصة وتنفيذها على المعلومات المالية لمكون هو نهج مناسب، كما هو الحال عندما يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن إقرار ذي صلة واحد أو أكثر فحسب. وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجع المجموعة باختبار فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح مركزياً وقد يطلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة في المكون (على سبيل المثال، إجراءات مراجعة إضافية خاصة فيما يتعلق بتقويم مطالبات أو دعاوى قضائية في دولة المكون أو فيما يتعلق بوجود أصل).

#### عنصر المفاجأة

136أ. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية للمكونات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهرى

في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش.<sup>85</sup>

#### الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

137أ. قد يعتمد مراجع المجموعة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تعمل في جميع أجزاء المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، سواءً على مستوى المجموعة أو في المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (330)<sup>86</sup> من المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك. وقد يتم إشراك مراجعي المكونات في تصميم اختبارات أدوات الرقابة وتنفيذها.

138أ. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يتطلب معيار المراجعة (330)<sup>87</sup> من المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها. وفي حال اكتشاف انحرافات أكثر مما هو متوقع نتيجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يلزم مراجع المجموعة تعديل خطة مراجعة المجموعة. وقد تشمل التعديلات المحتملة في خطة مراجعة المجموعة ما يلي:

- طلب تنفيذ المزيد من الإجراءات الأساس في مكونات معينة.
- التعرف على أدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة التي تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية واختبار فاعليتها التشغيلية.
- زيادة عدد المكونات التي تم اختيارها لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

139أ. عند اختيار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، أدوات الرقابة في مركز للخدمة المشتركة أو اختيار أدوات الرقابة المشتركة)، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات بمعلومات عن أعمال المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، عندما يُطلب من مراجع المكون تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون، أو تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، قد يجري مراجع المكون نقاشاً مع مراجع المجموعة حول اختبار أدوات الرقابة الذي تم تنفيذه مركزياً لتحديد طبيعة الإجراءات الأساس وتوقيتها ومداه.

#### آلية التوحيد

إجراءات التوحيد (راجع: الفقرة 38)

140أ. قد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، ما يلي:

- التحقق من انعكاس أثر قيود اليومية الضرورية في التوحيد؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على آلية التوحيد والاستجابة بشكل مناسب حال تحديد عدم فاعلية أي من أدوات الرقابة.

التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد (راجع: الفقرة 38(ب))

141أ. قد تتطلب آلية التوحيد إجراء تعديلات وعمليات إعادة تصنيف لمبالغ مقرر عنها في القوائم المالية للمجموعة لا تمر عبر تطبيقات تقنية المعلومات المعتادة، وقد لا تخضع لنفس أدوات الرقابة التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشمل تقويم مراجع المجموعة لمدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف، واكتمالها ودقتها، على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس بشكل مناسب الأحداث والمعاملات التي تشكل أساس هذه التعديلات؛
- تحديد ما إذا كانت تلك المنشآت أو وحدات العمل التي تم تضمين معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة قد تم تضمينها بشكل مناسب؛

<sup>85</sup> معيار المراجعة (240)، الفقرة 30(ج)

<sup>86</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 8

<sup>87</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 17



- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة، وعند الاقتضاء، من قبل إدارة المكون؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيدة بشكل سليم وموثقة بشكل كافٍ؛
- تقويم مطابقة وإزالة المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين 42، 43)

142. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، قد يحدد مراجع المكون أنه من المناسب استخدام عمل أحد الخبراء الذين استعان بهم وبلغ مراجع المجموعة بذلك. وفي هذه الظروف، عند تحديد ما إذا كان تصميم مراجع المكون وتنفيذه لإجراءات المراجعة الإضافية مناسباً، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون، على سبيل المثال:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعان به، ونطاقه وأهدافه.
  - تقويم مراجع المكون ومدى وفاء عمل الخبير الذي استعان به بأغراض مراجع المجموعة.
143. قد يعتمد المستوى المناسب ومدى مشاركة مراجع المجموعة على ظروف وهيكل المجموعة وعوامل أخرى مثل التجارب السابقة لمراجع المجموعة مع مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ الإجراءات على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، وظروف ارتباط مراجع المجموعة (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة أو وحدة العمل لم يتم إعدادها وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة).

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

الإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة 45)

144. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ بها وفقاً للفقرة 45 هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجع المكون. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين 32 و50، فإن هذه الأمور قد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها المخالفات التي يتم التعرف عليها للنصوص المتعلقة بالاستقلال؛ أو
- المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مخاطر التحريف الجوهرية المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر الغش؛ أو
- حالات الغش أو التصرفات غير القانونية المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها التي تتورط فيها إدارات أو موظفو المكونات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة؛ أو
- المعاملات المهمة وغير المعتادة.

الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات (راجع: الفقرة 45(هـ))

145. قد تنبّه المعرفة بالتحريفات المصححة وغير المصححة عبر المكونات مراجع المجموعة إلى أوجه القصور التي من المحتمل أن تكون منتشرة في الرقابة الداخلية، عندما يتم النظر فيها جنباً إلى جنب مع أوجه القصور التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة 45(ز). وإضافة إلى ذلك، قد يشير ارتفاع عدد التحريفات (غير المصححة أو المصححة) التي يتم التعرف عليها عمّا هو متوقع إلى ارتفاع خطر التحريفات غير المكتشفة، مما قد يقود مراجع المجموعة إلى استنتاج ضرورة تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة في مكونات معينة.

النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون (راجع: الفقرة 45(ك))

146. يتأثر شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي تطلب منه تنفيذها. وقد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة شكل أو صيغة الاستنتاجات العامة التي يتم الحصول عليها من مراجع المكون بشأن أعمال المراجعة التي قام بتنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح المحلية شكل الاستنتاجات (على سبيل المثال، الآراء) التي سيقدمها مراجع المكون.

تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة (راجع: الفقرة 46(ب))

147. إذا حدد مراجع المجموعة أن اتصالات مراجع المكون لا تفي بأغراض مراجع المجموعة، فقد ينظر مراجع المجموعة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من مراجع المكون (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات)؛ أو
- ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون وفقاً للفقرة 47؛ أو
- ما إذا كان يلزم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة 48؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة مراجع المكون أو قدراته.

فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة 47)

148. تقدم الفقرة 75 إرشادات لمراجع المجموعة بشأن تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بناءً على حقائق وظروف مراجعة المجموعة وغيرها من الأمور (على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة). وقد يتأثر أيضاً النظر الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة 47(ج) بالأمور الآتية ذات الصلة بالمشاركة الدائمة لمراجع المجموعة في عمل مراجعي المكونات:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، بما فيها تلك التي تتم وفقاً للفقرة 45 من هذا المعيار؛
- الفحص الذي يجريه مراجع المجموعة أثناء مراجعة المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (على سبيل المثال، للوفاء بمتطلبات الفقرات 34 و42 و43) أو الذي يجريه الشرك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفقاً للفقرة 31 من معيار المراجعة (220) (المحدث).

149. من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة، في ظل الظروف القائمة:

- درجة مشاركة مراجع المكون في إجراءات تقييم المخاطر وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية للقوائم المالية للمجموعة؛
- كفاءة وقدرات أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة لدى مراجع المكون المسؤولين عن فحص العمل الخاص بالأفراد الأقل خبرة؛
- ما إذا كان مراجع المكون ومراجع المجموعة يخضعان لسياسات أو إجراءات مشتركة فيما يخص فحص توثيق أعمال المراجعة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين 49، 50)

150. قد يقوم مراجع المجموعة بما يلي:

- مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة لمساعدة مراجع المجموعة في التعرف على الأحداث التي تقع بين

تواريخ المعلومات المالية للمكونات وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

- تنفيذ إجراءات لتغطية الفترة بين تاريخ قيام مراجع المكون بالإبلاغ بالأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرة 51)

151أ. تُعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء قيام مراجع المجموعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، قد تدفع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مراجع المجموعة إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها إذ قد تنمو إلى علم مراجع المجموعة معلومات تختلف كثيراً عن المعلومات التي استند إليها تقييم المخاطر. وعلى سبيل المثال:

- قد يلزم النظر في التحريفات التي تم التعرف عليها في أحد المكونات بالمقارنة مع المكونات الأخرى؛ أو
- قد يصبح مراجع المجموعة على دراية بقيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في أحد المكونات بسبب تغيرات في البيئة (على سبيل المثال، نشوب حرب أو اندلاع اضطرابات مدنية أو تفشي أمراض).

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات المتعلقة بها.

152أ. يساعد التقويم الذي تتطلبه الفقرة 51 مراجع المجموعة في تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة اللتان تم وضعهما للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة ما زالتا مناسبتين. وقد يكون المتطلب الوارد في معيار المراجعة (330)<sup>88</sup> الذي يقضي بأن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، مفيداً أيضاً لأغراض هذا التقويم في سياق القوائم المالية للمجموعات.

153أ. قد ينظر مراجع المجموعة في ممارسة فريق الارتباط لزعمة الشك المهي عند تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت أمور كذلك الموضحة في الفقرة 17أ قد قادت فريق الارتباط على نحو غير ملائم إلى:

- الحصول على أدلة المراجعة التي يسهل الوصول إليها دون إيلاء الاعتبار المناسب لمدى صحتها وإمكانية الاعتماد عليها؛ أو
- الحصول على أدلة أقل إقناعاً مما يلزم في ظل الظروف القائمة؛ أو
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة تنحاز للحصول على الأدلة المؤيدة أو استبعاد الأدلة المناقضة.

154أ. يتطلب معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>89</sup> من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراجع. وتعتمد المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من العمل الذي نفذه مراجعو المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، وقد يشمل ذلك:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، التي تتطلبها الفقرة 45، بما في ذلك النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجعي المكونات بشأن العمل المنفذ لأغراض مراجعة المجموعة؛
- التبليغات الأخرى التي ترد من مراجعي المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما فيها تلك التي تتطلبها الفقرة 32؛
- التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة 47.

<sup>88</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 18

<sup>89</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 32

155أ. في بعض الظروف، قد توفر مذكرة عامة موجزة، توضح العمل الذي تم تنفيذه ونتائجه، أساساً في حد ذاتها لمراجع المجموعة يمكنه من استنتاج أن العمل الذي نفذه مراجع المكون وأدلة المراجعة التي حصل عليها تفي بأغراض مراجعة المجموعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون قد طلب منه تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة حددها وأبلغه بها مراجع المجموعة.

تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة 52)

156أ. قد يشتمل التقويم الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على النظر فيما إذا كانت التحريفات المصححة وغير المصححة التي قام مراجعو المكونات بالإبلاغ عنها تشير إلى وجود إشكالية منهجية (على سبيل المثال، بشأن معاملات تخضع لسياسات محاسبية مشتركة أو أدوات رقابة مشتركة) قد تؤثر على المكونات الأخرى.

تقرير المراجع (راجع: الفقرة 53)

157أ. على الرغم من أن مراجعي المكونات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج أو الاستنتاجات العامة التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول عن رأي مراجعة المجموعة.

158أ. عند تعديل رأي مراجعة المجموعة بسبب عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لمكون واحد أو أكثر، يتم توضيح أسباب ذلك في قسم "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.<sup>90</sup> وفي بعض الظروف، قد يكون من الضروري الإشارة إلى مراجع المكون لشرح أسباب الرأي المعدل بصورة وافية، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون غير قادر على تنفيذ أو استكمال العمل المطلوب على المعلومات المالية للمكون بسبب ظروف خارجة عن سيطرة إدارة المكون.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات 54-56)

159أ. قد تكون مراجعة المجموعة معقدة نظراً لعدد وطبيعة المنشآت ووحدات العمل التي تتشكل منها المجموعة. وإضافة إلى ذلك، ووفقاً لما هو موضح في الفقرة 7، فإن مراجع المجموعة قد يحدد أنه يمكن النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. وعليه، فقد يساعد النقاش مع إدارة المجموعة لتزويدها بنظرة عامة حول النطاق والتوقيت المخطط لهما في تنسيق العمل الذي يتم تنفيذه في المكونات، بما في ذلك عند إشراك مراجعي المكونات، وفي التعرف على إدارات المكونات (انظر الفقرة 24أ).

160أ. يحتوي معيار المراجعة (240)<sup>91</sup> على متطلبات وإرشادات بشأن الإبلاغ عن حالات الغش إلى الإدارة، أو إلى المكلفين بالحوكمة عندما تكون الإدارة متورطة في الغش.

161أ. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكون والتي قد لا تكون إدارة المكون على علم بها:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

162أ. قد تقوم إدارة المجموعة بإحاطة مراجع المجموعة بحالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح في المنشآت أو وحدات العمل

<sup>90</sup> معيار المراجعة (705)، الفقرتان 20 و24

<sup>91</sup> معيار المراجعة (240)، الفقرات 41-43

داخل المجموعة. وتقدم الفقرة 87 إرشادات للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في هذه الظروف.

*الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرة 57)*

163أ. قد تشمل الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يتم الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة 57(أ) بعد قيام مراجع المجموعة بتحديد العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات المالية للمكونات. ومن جهة أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة 57(ب) في نهاية المراجعة، ويتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة 57(ج) و(د) عند حدوثها.

164أ. يتطلب معيار المراجعة (260)<sup>92</sup> من المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. وفيما يخص مراجعة المجموعة، يساعد هذا الاتصال المكلفين بالحوكمة في فهم تحديد مراجع المجموعة للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، بما في ذلك ما إذا كان سيتم النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة للمجموعة بصورة جماعية على أنها مكون واحد، وفهم خطة إشراك مراجعي المكونات. ويساعد هذا الاتصال أيضاً في التمكين من التوصل إلى فهم متبادل وإجراء نقاش حول المجموعة وبيئتها (انظر الفقرة 30) والمجالات التي قد يطلب المكلفون بالحوكمة من مراجع المجموعة تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها، إن وجدت.

*الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 58)*

165أ. يتولى مراجع المجموعة مسؤولية تحديد ما إذا كان وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور التي تم التعرف عليها تشكل، منفردة أو في مجملها، أوجه قصور مهمة، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها.<sup>93</sup> وقد يطلب مراجع المجموعة معلومات من مراجع المكون بشأن ما إذا كان القصور الذي تم التعرف عليه أو مجموعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في المكون تُعد قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

*التوثيق (راجع: الفقرة 59)*

166أ. تحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق معيار المراجعة (230) في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ويحتوي الملحق الخاص بمعييار المراجعة (230) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

167أ. يدعم توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة التقويم الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة 51 بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. انظر أيضاً الفقرة 154أ.

168أ. يتألف توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة مما يلي:

- التوثيق الوارد في ملف مراجع المجموعة؛
- التوثيق المنفصل في الملفات الخاصة بمراجعي المكونات فيما يتعلق بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة (أي توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات).

169أ. يخضع الجمع النهائي لتوثيق أعمال المراجعة، والاحتفاظ به، فيما يخص مراجعة المجموعة للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة وفقاً لمعييار إدارة الجودة (1).<sup>94</sup> وقد يصدر مراجع المجموعة تعليمات خاصة إلى مراجعي المكونات بشأن جمع التوثيق الخاص بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة، والاحتفاظ به.

*الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات (راجع: الفقرة 59(ب))*

170أ. قد يتم توثيق الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات بعدة طرق، من بينها على سبيل المثال، توثيق ما يتعلق بالوفاء

<sup>92</sup> معيار المراجعة (260)، الفقرة 15

<sup>93</sup> معيار المراجعة (265)، الفقرة 8

<sup>94</sup> معيار إدارة الجودة (1)، الفقرات 31(و) و83-85أ

بمتطلبات الفقرات 22 و33 و57(أ) من هذا المعيار.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من كفاءات وقدرات مراجعي المكونات (راجع: الفقرة 59(د))

171أ. يقدم معيار إدارة الجودة (1)95 إرشادات بشأن الأمور التي قد تتناولها سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات توضيحات أو إرشادات بشأن كيفية توثيق التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل التأكيد الذي يتم الحصول عليه من مراجع المكون وفقاً للفقرة 24 على معلومات بشأن خبرة مراجع المكون في الصناعات ذات الصلة. وقد يطلب مراجع المجموعة أيضاً الحصول على تأكيد بأن مراجع المكون لديه الوقت الكافي لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه.

توثيق التوجيه المقدم لمراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (راجع: الفقرة 59(و))

172أ. وفقاً لما هو موضح في الفقرة 75أ، سيقوم مراجع المجموعة بتكييف النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص عند مراجعة المجموعة بناءً على حقائق وظروف الارتباط، وسيجمع هذا النهج بصفة عامة بين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة إضافة إلى الاستجابات التي توضع خصيصاً لمراجعة المجموعة. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً توضيحات أو إرشادات بشأن توثيق التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لفريق الارتباط وإشراف عليهم وفحص عملهم.

173أ. يتطلب معيار المراجعة (300)96 من المراجع وضع خطة مراجعة تشتمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الأعمال المخطط لها فيما يتعلق بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن مدى هذا الوصف سيتباين في الغالب حسب المكون، مع إدراك أن الخطة الموضوعية لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد تتأثر بالأمور الموضحة في الفقرة 51أ.

174أ. قد يشتمل توثيق مراجع المجموعة للأعمال المتعلقة بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، على سبيل المثال، على ما يلي:

- الاتصالات المطلوبة مع مراجعي المكونات، بما في ذلك التعليمات الصادرة والتأكدات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار.
- المبررات وراء اختيار الزيارات التي تمت لمواقع مراجعي المكونات والحاضرين في الاجتماعات وطبيعة الأمور التي تم مناقشتها.
- الأمور التي تم مناقشتها في الاجتماعات مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات.
- مبررات تحديد مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات الذي تم اختياره لفحصه.
- التغييرات في الطبيعة والمدى المقررين للمشاركة في عمل مراجعي المكونات، وأسبابها (على سبيل المثال، تخصيص أعضاء في فريق الارتباط أكثر خبرة مما كان متوقعاً في البداية في مجالات المراجعة التي ترتفع فيها درجة التعقيد أو عدم الموضوعية).

175أ. تتطلب الفقرة 47 من مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وتقدم الفقرتان 148 و149 إرشادات لمراجع المجموعة بشأن هذا التحديد.

176أ. لا يلزم عادةً نسخ توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاصة بمراجع المجموعة. ولكن قد يقرر مراجع المجموعة تلخيص توثيق معين أعده مراجعو المكونات، أو نسخه أو الاحتفاظ بنسخ منه، في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة لاستكمال وصف أمر معين ذكر في التبليغات التي وردت من مراجع المكون، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار الإبلاغ بها. وقد يكون من أمثلة هذا التوثيق الخاص بمراجع المكونات:

- قائمة أو ملخص بالأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون. والاستنتاجات التي توصل إليها بشأنها، التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- الأمور التي قد يلزم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة؛

95 معيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 96أ

96 معيار المراجعة (300)، الفقرة 9

- الأمور التي قد يتم تحديد أنها من الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- 177أ. قد يلزم تضمين توثيق معين أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة، عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذلك، على سبيل المثال، للاستجابة لطلب السلطات التنظيمية بفحص التوثيق المتعلق بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات.
- 178أ. قد تساعد السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب وفقاً لنظام إدارة الجودة الخاص به، أو الموارد التي يوفرها المكتب أو الشبكة، مراجع المجموعة في توثيق توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام أداة مراجعة إلكترونية لتيسير الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. وقد يتم استخدام هذه الأداة أيضاً لتوثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك لتوفير المعلومات المتعلقة بالفاحصين وتواريخ فحصهم ومداه.

اعتبارات إضافية عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة 59)

- 179أ. قد يفرض توثيق أعمال المراجعة عند مراجعة المجموعة بعض التعقيدات أو التحديات الإضافية في ظروف معينة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو عندما تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات.
- 180أ. قد يتمكن مراجع المجموعة من التغلب على تلك القيود، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- زيارة موقع مراجع المكون، أو الاجتماع مع مراجع المكون في موقع يختلف عن المكان الذي يتواجد فيه، لفحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون؛ أو
  - فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة عن بُعد عبر استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
  - مطالبة مراجع المكون بإعداد وتقديم مذكرة تتناول المعلومات ذات الصلة وعقد نقاشات مع مراجع المكون، عند اللزوم، لمناقشة محتوى تلك المذكرة؛ أو
  - إجراء نقاش مع مراجع المكون بشأن الإجراءات التي قام بتنفيذها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها.
- ويُعد تحديد ما إذا كان واحد أو أكثر من التصرفات الموضحة أعلاه كافياً للتغلب على القيود أمراً يخضع للحكم المهني، بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة.

181أ. عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، يلزم رغم ذلك أن يكون التوثيق الخاص بمراجع المجموعة مستوفياً لمتطلبات معايير المراجعة، بما فيها تلك التي تتعلق بتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرتين 148 و149 في تحديد مدى فحص مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في هذه الظروف. وتقدم الفقرتان 176 و177 أمثلة للظروف التي قد يتم فيها تضمين توثيق معين لأعمال المراجعة أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة.

182أ. في حال عدم قدرة مراجع المجموعة على التغلب على القيود المفروضة على الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، فقد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان هناك قيد على النطاق قد يتطلب تعديلاً في الرأي المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة. انظر الفقرة 45أ.

## الملحق الأول

(راجع: الفقرة 45أ)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (600) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية (\*).
- والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (\*\*). (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (210).
- مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون تمت المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ 15 مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً إجمالية بو اقع 60 مليون ريال) لأن مراجع المجموعة لم تتوفر له إمكانية الوصول إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالمكون أو إدارة المكون أو مراجع المكون.
- لقد قرأ مراجع المجموعة القوائم المالية المراجعة للمكون كما في 31 ديسمبر 20×1، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكون.
- بحسب حكم الشرك المسؤل عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو تأثيرٌ جوهري، ولكنه غير منتشر<sup>1</sup>.
- يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية على جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (570).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (701)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر<sup>2</sup>.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن إعداد تلك القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى تتطلبها الأنظمة المحلية.

\* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إقصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

\*\* يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

<sup>1</sup> إذا كان التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، بحسب حكم الشرك المسؤل عن ارتباط المجموعة، فإن الشرك المسؤل عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (705).



## تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

### التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة<sup>3</sup>

#### الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبإستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

#### أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ 15 مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وتم تضمين نصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) والبالغ قيمته 1 مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، ونصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على هذه المبالغ.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد فينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (720)<sup>4</sup> - انظر المثال التوضيحي (6) في الملحق الثاني لمعييار المراجعة (720). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة في قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (6) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة<sup>5</sup>

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700)<sup>6</sup> - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700).]

<sup>3</sup> العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

<sup>4</sup> معيار المراجعة (720) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

<sup>5</sup> في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلح الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالها بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

<sup>6</sup> معيار المراجعة 700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700). ولا يتم إدراج الفقرتين الأخيرتين اللتين تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط.]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (700) - انظر المثال التوضيحي (2) الوارد في معيار المراجعة (700).]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء]\*

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

\* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

## الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 88)

### فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

1. يقدم هذا الملحق أمثلة لأموار تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض الملحق في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>1</sup> فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعات. وهذه الأمثلة قد لا تكون ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وهذه القائمة ليس بالضرورة أن تكون قائمة كاملة بالأمثلة.

#### بيئة الرقابة

2. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لبيئة الرقابة أموراً مثل ما يلي:
- هيكل الحوكمة ومهام الإدارات عبر المجموعة، ومسؤوليات الإشراف التي تتولاها إدارة المجموعة، بما في ذلك ترتيبات إسناد الصلاحيات والمسؤوليات إلى إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.
  - طريقة هيكلية وتنظيم إشراف المكلفين بالحوكمة على نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
  - طريقة الإبلاغ بالمعايير المسلكية والسلوكية، وتعزيزها، في الممارسة العملية عبر المجموعة (على سبيل المثال، عن طريق برامج على مستوى المجموعة، مثل مدونات قواعد السلوك وبرامج منع الغش).
  - اتساق السياسات والإجراءات عبر المجموعة، بما في ذلك الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي في المجموعة.

#### آلية المجموعة لتقييم المخاطر

3. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لتقييم المخاطر أموراً مثل آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، آلية التعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما فيها خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتناول أيضاً هذا الفهم مدى تطور آلية المجموعة لتقييم المخاطر ومدى مشاركة المنشآت ووحدات العمل في هذه الآلية.

#### آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

4. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها أموراً مثل متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك كيفية متابعة أدوات الرقابة عبر المجموعة، وعند الاقتضاء، أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية عبر المجموعة، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها فيما يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. ويتطلب معيار المراجعة (610)<sup>2</sup> من المراجع تقييم مدى الدعم الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

#### نظام المعلومات والاتصالات

5. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لنظام المعلومات والاتصالات داخل المجموعة أموراً مثل ما يلي:
- مدى المركزية في بيئة تقنية المعلومات داخل المجموعة ومدى التشارك في تطبيقات تقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات.
  - متابعة إدارة المجموعة للعمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، بما في ذلك الإجراءات

<sup>1</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الملحق الثالث

<sup>2</sup> معيار المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة 15

- الروتينية المعتادة لإعداد التقارير، التي تمكّن إدارة المجموعة من متابعة الأداء مقارنة بالميزانيات واتخاذ التصرفات المناسبة.
- المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية متابعة حسن توقيت المعلومات المالية التي يتم استلامها من المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وتقويم مدى دقة تلك المعلومات واكتمالها.

#### آلية التوحيد

6. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أمور تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

- مدى فهم إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، والمحاسبة عنها، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يتم التقرير عنها، لأجل التقرير عن القطاعات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- إجراءات التعامل مع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أمور تتعلق بآلية التوحيد:

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، التأكد من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها، وتم تعديلها عند الحاجة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. والسياسات المحاسبية الموحدة هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة للتقرير عن المعاملات المتشابهة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحرمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل الأجنبية داخل المجموعة إلى العملة الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة لتناسب التوحيد، والسياسات التي تحدد مسارات تدفق المعلومات خلال آلية التوحيد، بما في ذلك تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أمور تتعلق بالتعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلها إطار التقرير المالي المنطبق.

- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي نشأت عنها تعديلات التوحيد.
- معدل المعاملات بين المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وطبيعتها وحجمها.
- إجراءات المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوز عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الاقتضاء)، واختبار الهبوط في قيمة الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع مالك الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي تكبدتها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة (على سبيل المثال، الواجب على صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

#### أنشطة الرقابة

7. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لمكون أنشطة الرقابة أموراً مثل ما يلي:
- مدى التشارك في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
  - مدى التشارك في تصميم أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
  - مدى التطبيق المتسق لأدوات الرقابة المصممة بشكل مشترك، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.

### الملحق الثالث

(راجع: الفقرة 112أ)

#### أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة

فيما يلي أمثلة للأحداث (بما فيها المعاملات) والظروف التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بألية التوحيد. ورغم أن هذه الأمثلة المذكورة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والظروف؛ فإن هذه الأحداث والظروف ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وقائمة الأمثلة ليست أيضاً قائمة شاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والظروف حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والظروف من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة. انظر أيضاً الملحق الثاني لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).

عوامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
التعقيد	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة داخل المجموعة.</li> <li>قيام المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة.</li> <li>القياسات أو الإفصاحات المحاسبية التي تشتمل على آليات معقدة تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، مثل المحاسبة عن الأدوات المالية المعقدة.</li> <li>العمليات التشغيلية التي تخضع للوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تعمل في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من اللوائح.</li> </ul>
عدم الموضوعية	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاجتهادات بشأن تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي يتعين إدراج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أية منشآت ذات غرض خاص أو منشآت غير تجارية يتعين إدراجها.</li> <li>الاجتهادات بشأن التطبيق الصحيح لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق من قبل المنشآت أو وحدات العمل في المجموعة.</li> </ul>
التغيير	<ul style="list-style-type: none"> <li>عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم المتكررة.</li> </ul>
عدم التأكد	<ul style="list-style-type: none"> <li>عمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في دول أجنبية مما قد يعرضها لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المتوقع في مجالات مثل السياسة التجارية والمالية والقيود على حركات العملة وتوزيعات الأرباح، فضلاً عن التقلبات في أسعار الصرف.</li> </ul>
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	<ul style="list-style-type: none"> <li>العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة.</li> <li>اختلاف نهايات السنة المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وإمكانية استغلال ذلك للتلاعب في توقيت المعاملات.</li> <li>وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد.</li> <li>التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات</li> </ul>

أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:	عامل الخطر الملازم
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الضريبية.</li> <li>• وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد.</li> <li>• التحويلات النقدية الكبيرة أو غير المعتادة داخل المجموعة، ولاسيما إلى المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها حديثاً والتي تعمل في مواقع ذات مخاطر غش مهمة أو شديدة.</li> </ul>	

من المؤشرات الدالة على أن بيئة الرقابة أو آلية المجموعة لتقييم المخاطر أو آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها غير مناسبة لظروف المجموعة، بالنظر إلى طبيعة المجموعة ومدى تعقيدها، ولا توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة:

- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك عدم الشفافية في آليات اتخاذ القرار.
- عدم وجود أدوات رقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، أو عدم فاعلية تلك الأدوات، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة بشأن متابعة العمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.

يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين® أو IFAC® بتيسير عمل الهيكل والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

ولا يتحمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كان سبب هذه الخسارة الإهمال أو غير ذلك.

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

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل 2022. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

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

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



Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This International Standard on Auditing 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in April 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in November 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of all the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في نوفمبر 2022 بإعداد الترجمة العربية للمعيار الدولي للمراجعة (600) (المحدث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة) الذي أصدره مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل 2022 باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا المعيار بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والتي تمت ترجمتها وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من جميع المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو التصرفات التي قد تنجم عنها.</p>
<p>English language text of the International Standard on Auditing 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i> © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من المعيار الدولي للمراجعة (600) (المحدث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة) محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the International Standard on Auditing 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i> © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من المعيار الدولي للمراجعة (600) (المحدث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة) محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [International Standard on Auditing 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i>, April 2022] ISBN: [Insert original ISBN number, if any, in format xxx-x-xxxxxx-x]</p>	<p>العنوان الأصلي: [International Standard on Auditing 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits Of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i>, April 2022] ISBN: [of Component Auditors), April 2022] Insert original ISBN number, if any, in format [xxx-x-xxxxxx-x]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)