



**SOCPA**  
الهيئة السعودية  
للمحاسبين القانونيين

## معيار المراجعة (٥٠٠): أدلة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

## المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠)

### أدلة المراجعة

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

### الفهرس

الفقرة

#### مقدمة

٢-١ ..... نطاق هذا المعيار

٣ ..... تاريخ السريان

٤ ..... الهدف

٥ ..... التعريفات

#### المتطلبات

٦ ..... أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٩-٧ ..... المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

١٠ ..... اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١١ ..... عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

#### المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٢٥أ-١١ ..... أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٥٢أ-٢٦أ ..... المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٥٧أ-٥٣أ ..... اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

٥٨أ ..... عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

## مقدمة

## نطاق هذا المعيار

١. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
٢. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥)١، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠)٢)، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٢٠)٣، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (٢٠٠)٤) ومعيار المراجعة (٣٣٠)٥).

## تاريخ السريان

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

## الهدف

٤. هدف المراجع هو تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة بطريقة تُمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

## التعريفات

٥. لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
  - (أ) السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.
  - (ب) مناسبة (أدلة المراجعة): مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
  - (ج) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٢ معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

٣ معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

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

٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

- (د) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
- (هـ) الكفاية (لأدلة المراجعة): مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى، وأيضاً بوجود مثل هذه الأدلة.

## المتطلبات

### أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات ١١-٢٥)

### المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٧. عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانته مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. (راجع: الفقرات ٢٦٤-٣٤٤)
٨. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد أُسْتُعِين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المراجع، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع: (راجع: الفقرات ٣٥٤-٣٧٤)
- (أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ٣٨٤-٤٤٤)
- (ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ٤٥٤-٤٨٤)
- (ج) أن يُقَوِّم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة. (راجع: الفقرة ٤٩٤)
٩. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:
- (أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛ (راجع: الفقرتين ٥٠٠، ٥١١)
- (ب) تقييم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع. (راجع: الفقرة ٥٢١)

### اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١٠. عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة. (راجع: الفقرات ٥٣٤-٥٧٤)

### عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

١١. إذا:
- (أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو
- (ب) كانت لدى المراجع شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ٥٨٠)

\*\*\*

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة ٦)

١١. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقديره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة خلال سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحالية<sup>٦</sup>)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. كما إن المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تكون مُعدة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة. وتشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وكذلك أي معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المراجع أيضاً غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.

٢١. ينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. ويمكن أن تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة مراجعة التقصي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية، التي يتم الجمع بينها غالباً بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل قد يقدم دليلاً على وجود تحريف، فإنه لا يوفر عادةً بمفرده أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

٣١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)٧، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحَرَفَة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

٤١. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

٥١. تعد المناسبة مقياساً لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

<sup>٦</sup> معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٩

<sup>٧</sup> معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥

٦١. يتطلب معيار المراجعة ٣٣٠ أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة<sup>٨</sup>، وإن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ومن ثم تمكين المراجع من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويحتوي معيار المراجعة (٢٠٠) على مناقشة لأمر مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

#### مصادر أدلة المراجعة

٧١. يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.

٨١. يتم الحصول عادةً على المزيد من التأكيد من أدلة المراجعة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، أكثر مما يتم الحصول عليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. على سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة المتولدة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.

٩١. قد تضم المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة المصادقات من أطراف ثالثة وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (البيانات المرجعية).

#### إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

١٠١. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة ٣١٥ ومعيار المراجعة ٣٣٠ والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

(١) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار المراجع القيام بها؛

(٢) الإجراءات الأساس، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

١١١. قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات ١٤١-٢٥٠ أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساس، بناءً على السياق الذي يُطبق فيه من قبل المراجع. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة<sup>٩</sup>.

<sup>٨</sup> معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

<sup>٩</sup> معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٣٥١

١٢أ. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد المستندات الأصلية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

١٣أ. توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المراجع أنه من الضروري نتيجة لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عندما تتوفر المعلومات.

### التقصي

١٤أ. يشمل التقصي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر التقصي عن السجلات والمستندات أدلة مراجعة تختلف درجات إمكانية الاعتماد عليها اعتماداً على طبيعة هذه السجلات والمستندات ومصدرها، وفي حالة السجلات والمستندات الداخلية، فعلى فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاجها. ومن أمثلة التقصي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، التقصي عن السجلات للحصول على دليل بالتصريح.

١٥أ. تمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، مستند يشكل أداة مالية مثل سهم أو سند. والتقصي عن تلك المستندات لا يوفر بالضرورة أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. بالإضافة لذلك، فإن التقصي عن عقد تم تنفيذه قد يوفر دليل مراجعة ذا صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

١٦أ. قد يوفر التقصي عن الأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقويم الأصول. وقد يترامن التقصي عن بنود فردية في المخزون مع ملاحظة جرد المخزون.

### الملاحظة

١٧أ. تتمثل الملاحظة في متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المراجع لقيام موظفي المنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ عملية أو إجراء، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (٥٠١) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.<sup>١٠</sup>

### المصادقة الخارجية

١٨أ. تمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه المراجع في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات

<sup>١٠</sup> معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عما إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود شروط معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (٥٠٥) للحصول على المزيد من الإرشادات.<sup>١١</sup>

#### إعادة الاحتساب

١٩٤. يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

#### إعادة التنفيذ

٢٠٠. ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

#### الإجراءات التحليلية

٢١١. تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (٥٢٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

#### الاستفسار

٢٢٢. يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية. ويُعد تقييم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

٢٣٣. قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمراجع معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمراجع لتعديل أو تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

٢٤٤. على الرغم من أن التثبيت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

<sup>١١</sup> معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"



٢٥١. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (٥٨٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.<sup>١٢</sup>

### المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة ٧)

٢٦١. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١١، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المُنفَّذة خلال سير المراجعة، إلا أنها قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، في ظروف معينة، وإجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم والالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وإمكانية الاعتماد عليها.

### الملاءمة

٢٧١. تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.

٢٨١. قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر التقصي عن الوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ مستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالحد الفاصل. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقويم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.

٢٩١. تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن للمراجع اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

٣٠١. يتم تصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس. ويتضمن تصميم الإجراءات الأساس تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

<sup>١٢</sup> معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

## إمكانية الاعتماد

٣١١. تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة مفقوراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدّة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواء كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفويًا (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمور التي تمت مناقشتها).
- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسله بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

٣٢١. يقدم معيار المراجعة (٥٢٠) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس.<sup>١٣</sup>

٣٣١. يتناول معيار المراجعة (٢٤٠) الظروف التي يتوفر فيها للمراجع سبب يدعو للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.<sup>١٤</sup>

٣٤١. يوفر معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)<sup>١٥</sup> المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام المراجع بأبي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراجع معلومات

<sup>١٣</sup> معيار المراجعة ٥٢٠، الفقرة (أ)٥

<sup>١٤</sup> معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

<sup>١٥</sup> معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل)، "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩.

إضافة ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقييمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨)

٣٥أ. قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهرية.

٣٦أ. عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتتنطبق عندئذٍ الفقرة ٨. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة بطريقة أخرى للمنشأة، وكانت المنشأة تستخدم هذه البيانات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، إذا استخدمت كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة ٧ من هذا المعيار، ولا يكون ذلك استعانة من قبل المنشأة بخبير استعانت به الإدارة.

٣٧أ. قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداهما، بأمر مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهرية في هذا الأمر.
- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- معرفة المراجع وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- الخبرة السابقة للمراجع في عمل ذلك الخبير.

كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٨(أ))

٣٨أ. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية

بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.

٣٩أ. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- الخبير الذي يستعين به المراجع، إن وجد، الذي يساعد المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.

٤٠أ. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

٤١أ. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغييرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

٤٢أ. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات التخويف. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إما من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

٤٣١ . بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات التخويف الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظيفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

٤٤١ . قد يكون من الملائم عند تقويم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ب))

٤٥١ . يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المراجع لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.<sup>١٦</sup>

٤٦١ . من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

٤٧١ . في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقويم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراجع:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير.

<sup>١٦</sup> انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة ٧

٤٨٠. في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المراجع إلى الفهم المطلوب.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨ (ج))

٤٩١. قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرية.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدم لأغراض المراجع (راجع: الفقرتين ٩ (أ)، (ب))

٥٠٠. لكي يحصل المراجع على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدم لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيراد بتطبيق أسعار موحدة على سجلات كميات المبيعات بدقة المعلومات عن الأسعار واكتمال ودقة بيانات حجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المراجع ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

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

٥٢٠. في بعض الحالات، قد ينوي المراجع استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المراجع الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المراجع. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

٥٣٠. يوفر الاختبار الفعال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة ستُعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المراجع. وعند اختيار بنود لاختبارها، فإن الفقرة ٧ تتطلب أن يحدد المراجع مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يُعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهرية المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختياره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

#### اختيار جميع البنود

٥٤. قد يقرر المراجع أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يشكل مجتمع العينة عدداً صغيراً من بنود ذات قيم كبيرة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

#### اختيار بنود معينة

٥٥. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم المراجع للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختياره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو البنود الرئيسية. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المألوفة، وخاصة تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
- جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر المراجع التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة من المعاملات أو رصيد حساب.
- بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق المراجع من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

٥٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئة من المعاملات أو في رصيد حساب غالباً ما يكون وسيلة فعالة للحصول على أدلة المراجعة، فإنه لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

## استخدام العينات في المراجعة

٥٧أ. يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (٥٣٠) موضوع العينات في المراجعة.<sup>١٧</sup>

## عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

٥٨أ. قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحكومة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المراجع لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم.<sup>١٨</sup>

<sup>١٧</sup> معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

<sup>١٨</sup> معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١١



Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>