

معيار  
مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

لجنة معايير المراجعة  
ذو الحجة ١٤٢٠ هـ  
أبريل ٢٠٠٠ م

تركت هذه الصفحة فارغة

**تقديم:**

تُعَدُّ المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني ، ولذا قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بصدر المرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢ هـ الذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي ينص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها ، فقد نصت عليه الفقرة (١) من المادة (١٩) من نظام المحاسبين القانونيين على أن من أغراض الهيئة مراجعة معايير المراجعة وتطويرها واعتمادها.

وفي ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معايير المراجعة) تتولى إعداد وتطوير معايير المراجعة التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها الذي تباشره ، وأن يلتزم عند إعداد المعايير بلائحة إعداد معايير المراجعة وتعديلها التي تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة برقم ٢/٢/٣ وتاريخ ١٥/٥/١٤١٤ هـ الموافق ٣٠/١٠/١٩٩٣ م.

ونظرا لأهمية موضوع **مخاطر المراجعة والأهمية النسبية** ، رأت اللجنة إعداد معيار تفصيلي بهذا الموضوع وكلفت **الأمانة العامة** بإعداد مشروع المعيار ، وقامت اللجنة بمناقشة مشروع المعيار والدراسة المرفقة بمشروع المعيار خلال عدة اجتماعات. وقامت **الأمانة العامة** بإعادة صياغة مشروع المعيار والدراسة في ضوء الملاحظات المقدمة ، وبعد اعتمادها من اللجنة أرسلت لذوى الاهتمام والاختصاص وطلب منهم تزويد الهيئة بما لديهم من ملاحظات ، كما تمت مناقشة مشروع المعيار في لقاء مفتوح حضره عدد من ذوى الاهتمام والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة من مهنيين ومسؤولين حكوميين وأكاديميين ورجال أعمال ، وقامت اللجنة بدراسة ما ورد من ملاحظات وتعديل مشروع المعيار بالملاحظات التي أخذ بها. وبعرضه على مجلس إدارة الهيئة صدر عن المجلس قرار برقم ٣/٢/١١ وتاريخ ٥/٣/١٤٢١ هـ الموافق ٧/٦/٢٠٠٠ م **قضى** باعتماد المعيار.

والله الموفق ،،،

الأمين العام

يوسف محمد المبارك

تركت هذه الصفحة فارغة

## فهرس معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>
	<b>المعيار :</b>
٧١١	١- نطاق المعيار
٧١١	٢- هدف المعيار
٧١١	٣- نص المعيار
٧٢١	٤- التعاريف
٧٢٤	٥- سريان مفعول المعيار
	<b>الدراسة المرفقة بالمعيار :</b>
٧٢٩	١ - تقديم.
٧٣٢	٢ - مخاطر المراجعة ومكوناتها :
٧٣٣	١/٢ المخاطر الملازمة.
٧٣٥	٢/٢ المخاطر الرقابية.
٧٣٦	٣/٢ مخاطر الاكتشاف.
٧٣٧	٤/٢ أنواع أخرى لمخاطر المراجعة.
٧٤١	٥/٢ نموذج مخاطر المراجعة.
	٦/٢ مخاطر المراجعة عند مستويات القوائم المالية وأرصدة الحسابات.
٧٤٤	
٧٤٧	٧/٢ العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة.
٧٤٩	٣ - مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة :
٧٤٩	١/٣ تعريف الأهمية النسبية.
٧٥٠	٢/٣ الأحكام المبدئية المرتبطة بالأهمية النسبية.
٧٥١	٣/٣ الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية.
٧٥٣	٤/٣ الأهمية النسبية عند مستوى رصيد البند.
	٥/٣ تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على البنود الفردية.
٧٥٤	
٧٥٦	٦/٣ العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة إثبات المراجعة.
٧٥٨	٧/٣ الأهمية النسبية في معيار العرض والإفصاح العام في المملكة.

الصفحة

الموضوع

- ٤ - نماذج تقدير الأهمية النسبية :
- ١/٤ تقدير الأهمية النسبية بغرض إظهار البنود أو الأجزاء أو المجموعات في القوائم المالية.
- ٧٦٣
- ٢/٤ تقدير الأهمية النسبية كمياً لغرض التخطيط لعملية المراجعة.
- ٧٦٧
- ٥ - المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية المتعلقة بمخاطر المراجعة والأهمية النسبية :
- ١/٥ معيار المراجعة الأمريكي رقم (٤٧) "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند القيام بعملية مراجعة" الصادر بتاريخ ديسمبر ١٩٨٣م والمعدل بالمعيار رقم (٨٢) بتاريخ فبراير ١٩٩٧م.
- ٧٧١
- ٢/٥ المعيار البريطاني رقم (٢٢٠) الأهمية النسبية والمراجعة الصادر بتاريخ مارس ١٩٩٥م.
- ٧٨١
- ٣/٥ الأجزاء التي تخص مخاطر المراجعة من المعيار البريطاني رقم (٣٠٠) "النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة (مارس ١٩٩٥م).
- ٧٨٣
- ٤/٥ المعيار الدولي (الأهمية النسبية لأغراض المراجعة رقم (٣٢٠) الصادر بتاريخ يوليو ١٩٩٤م.
- ٧٨٧
- ٥/٥ الأجزاء التي تخص مخاطر المراجعة من المعيار الدولي رقم (٤٠٠) "مخاطر المراجعة والرقابة الداخلية" الصادر بتاريخ يوليو ١٩٩٤م.
- ٧٨٩
- ٦ - المقارنة بين المعيار الأمريكي والبريطاني والدولي والمعيار المقترح للمملكة العربية السعودية.
- ٧٩٧
- ٧ - المصطلحات الهامة الواردة في المعيار.
- ٨٢٦

## المعيار

تركت هذه الصفحة فارغة



## فهرس معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>
٧١١	١- نطاق المعيار
٧١١	٢- هدف المعيار
٧١١	٣- نص المعيار
٧٢١	٤- التعاريف
٧٢٣	٥- سريان مفعول المعيار

تركت هذه الصفحة فارغة

## معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

### ١ - نطاق المعيار :

١/١ يحدد هذا المعيار الاعتبارات ذات العلاقة بمخاطر المراجعة والأهمية النسبية التي يتعين على المراجع أخذها في الاعتبار عند تخطيط وأداء عملية المراجعة التي يقوم بها وفق معايير المراجعة المتعارف عليها.

#### (الفقرة ١٠١)

٢ /١ تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد في الدراسة المرفقة به ، وفي سياق معايير المراجعة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

#### (الفقرة ١٠٢)

### ٢ - هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي يتعين على المراجع القيام بها عند تقييم مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند مراجعته لقوائم مالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

#### (الفقرة ١٠٣)

### ٣ - نص المعيار :

#### ١/٣ متطلبات عامة :

١/١/٣ يجب أن تؤخذ مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في الاعتبار - ضمن أمور أخرى - عند تحديد طبيعة المراجعة وتوقيتها ومدى إجراءاتها وتقييم نتائج هذه الإجراءات. وتؤثر مخاطر المراجعة والأهمية النسبية على معايير المراجعة المتعارف عليها بصفة عامة، وعلى معايير العمل الميداني ومعايير التقرير بصفة خاصة.

#### (الفقرة ١٠٤)

٢/١/٣ يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة الأمور التي قد يكون لها أثر مهم على القوائم المالية ويكون هدفه في هذا الصدد الحصول على تأكيد معقول وليس مطلقاً بأن الغش والأخطاء المهمة قد تم اكتشافها. ويراعى أن تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ليس الغرض منه حصول المراجع على تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الغش والأخطاء غير المهمة. (الفقرة ١٠٥)

٣/١/٣ تتوقف اعتبارات المراجع للأهمية النسبية على حكمه المهني وتتأثر باحتياجات المستفيدين من القوائم المالية. وعند دراسة المراجع للأهمية النسبية لأغراض المراجعة يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار متطلبات الأهمية النسبية المحددة في معايير المحاسبة ، بما في ذلك طبيعة البند أو الجزء أو المجموعة ، أسس القياس المحاسبي أو شروط الإثبات للبند أو الجزء أو المجموعة ، درجة الثقة في القياس المحاسبي ، قدرة إدارة

المنشأة على تحديد حجم البند أو الجزء أو المجموعة ، أهمية البند أو الجزء أو المجموعة للقرارات التي يتخذها المستفيدون من القوائم المالية. (الفقرة ١٠٦)

٤/١/٣ يجب على المراجع عند اكتشاف أي غش أو أخطاء خلال عملية المراجعة أن يقدر أثرها على أمانة الإدارة أو الموظفين والآثار الأخرى المحتملة على باقي عملية المراجعة ، وبصفة عامة فإن الخطأ غير المهم في عملية بمفردها في معالجة البيانات المحاسبية أو في تطبيق معايير المحاسبة لا يكون له تأثير مهم على عملية المراجعة. ويأخذ المراجع في الاعتبار الغش والأخطاء الصغيرة القيمة نسبياً والتي في جملتها قد يكون لها أثر مهم على القوائم المالية، فوجود خطأ صغير القيمة في نهاية الشهر ، مثلاً ، قد يدل على وجود خطأ جوهري خصوصاً إذا كان هذا الخطأ يتكرر شهرياً. (الفقرة ١٠٧)

٥/١/٣ يجب على المراجع عند تقرير ما إذا كان أثر الغش والأخطاء المهمة - بمفردها أو في مجملها - يعتبر مهماً ، أن يأخذ في الاعتبار طبيعتها ومبالغها بالنسبة إلى طبيعة ومبالغ باقي البنود في القوائم المالية محل المراجعة. فعلى سبيل المثال ، فإن المبالغ التي تُعد مهمة بالنسبة إلى إحدى المنشآت قد لا تكون مهمة بالنسبة إلى القوائم المالية لمنشأة أخرى مختلفة في طبيعتها أو حجمها- وبالإضافة إلى ذلك ، فما يعتبر مهماً فيما يتعلق بالقوائم المالية لإحدى المنشآت قد يتغير من مدة إلى أخرى. (الفقرة ١٠٨)

### ٢/٣ تخطيط عملية المراجعة :

١/٢/٣ يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة للحصول على أدلة كافية يبني على أساسها تقويمه حول ما إذا كانت القوائم ككل قد تم عرضها بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

### (الفقرة ١٠٩)

٢/٢/٣ اعتبارات مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية: ١/٢/٢/٣ يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة -وفق تقديره المهني- عند مستوى منخفض ملائم. وتقدير مخاطر المراجعة قد يكون كمياً أو غير كمياً.

### (الفقرة ١١٠)

٢/٢/٢/٣ يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة - ضمن أمور أخرى - تقديره المبدئي لمستويات

الأهمية النسبية لأغراض المراجعة. وهذا التقدير قد يكون كميًا أو غير كمي. (الفقرة ١١١)

٣/٢/٢/٣ تتغير اعتبارات مخاطر المراجعة والأهمية النسبية بتغير حجم المنشأة وتعقد عملياتها من جهة ، وبخبرة المراجع مع المنشأة ومعرفة بطبيعة أعمالها من جهة أخرى. وتؤثر بعض العوامل المتعلقة بالمنشأة أيضا على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة لأرصدة بنود معينة وأنواع معينة من العمليات وما يرتبط بها من تأكيدات.

#### (الفقرة ١١٢)

٤/٢/٢/٣ يجب على المراجع تقدير مخاطر وجود غش وأخطاء مهمة في مرحلة التخطيط. ففهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية قد يزيد أو يقلل من اعتبارات المراجع لمخاطر وجود غش أو أخطاء. ويجب على المراجع عند النظر في مخاطر المراجعة أن يقدر بصفة خاصة مخاطر وجود بيانات مضللة مهمة بسبب الغش. ويجب على المراجع النظر في آثار هذه التقديرات على الاستراتيجية العامة للمراجعة والأداء المتوقع ونطاق عملية المراجعة. (الفقرة ١١٣)

٥/٢/٢/٣ يجب على المراجع إذا قرر وجود مخاطر نتيجة احتمال احتواء القوائم المالية على غش أو أخطاء مهمة ، أن يأخذ في الاعتبار هذا القرار في تحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة وعلى توزيع المساعدين على عمليات المراجعة ، ووجود مستويات إشرافية ملائمة. ويجب أن تكون المعلومات والخبرة والقدرة لدى المساعدين الذين عهد إليهم بمسؤوليات مهمة في عملية المراجعة متناسبة مع تقدير المراجع لمستوى المخاطر في العملية. فالمخاطر العالية ، بصفة عامة ، تتطلب مساعدين أكثر خبرة ، أو إشرافا أوسع من جانب المراجع المسئول بصفة نهائية عن العملية خلال مرحلتي تخطيط العملية وتنفيذها. وقد تؤدي المخاطر العالية إلى توسيع المراجع لمدى الإجراءات التي يتم تطبيقها ، أو في تطبيق بعض الإجراءات في تاريخ أقرب لنهاية السنة المالية أو عند نهاية السنة وبصفة خاصة في بعض نواحي عملية المراجعة المهمة ، أو في تعديل طبيعة الإجراءات للحصول على أدلة أكثر حجية. (الفقرة ١١٤)

٦/٢/٢/٣ يجب على المراجع عند مراجعة منشأة تعمل في مواقع متعددة أو أنشطة مختلفة ، النظر في مدى تنفيذ إجراءات المراجعة في

مواقع أو على أنشطة مختارة. وتشمل العوامل التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار فيما يتعلق باختيار موقع محدد بالذات أو نشاط معين عدة أمور منها :

- أ - طبيعة ومبالغ الأصول والعمليات المنفذة في هذا الموقع أو التي تخص هذا النشاط.
- ب - درجة مركزية السجلات أو تشغيل المعلومات.
- ج - فاعلية بيئة الرقابة الداخلية ، وبصفة خاصة رقابة الإدارة المباشرة على ممارسة السلطة التي تم تفويضها إلى آخرين وقدرتها على الإشراف الفعال على الأنشطة في الموقع أو على النشاط.
- د - درجة تكرار ، وتوقيت ، ومدى أنشطة المتابعة بواسطة المنشأة أو آخرين في الموقع أو على النشاط.
- هـ - أحكام المراجع بشأن الأهمية النسبية للموقع أو النشاط.

#### (الفقرة ١١٥)

٧/٢/٢/٣ يجب على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة أن يقرر المستوى المنخفض للملائم لمخاطر المراجعة وتقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية بطريقة من المتوقع أن توفر - في حدود القيود الطبيعية لعملية المراجعة - أدلة إثبات كافية للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي غش وأخطاء مهمة. ويجب على المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة أن ينظر في الأهمية النسبية لأغراض التخطيط في حدود أقل مجموع كلي للبيانات التي تحتوي على غش وأخطاء مهمة لأي قائمة من القوائم المالية.

#### (الفقرة ١١٦)

٨/٢/٢/٣ للمراجع أن ينظر في الأهمية النسبية لأغراض التخطيط قبل أو بعد إعداد القوائم المالية التي ستتم مراجعتها. وفي كلتا الحالتين فإن حكم المراجع المبدئي على الأهمية النسبية يجوز أن يبنى على القوائم المالية الأولية للمنشأة بعد تحويلها إلى أساس سنوي أو على القوائم السنوية لمدة واحدة سابقة أو أكثر ، شريطة أن يأخذ المراجع في الاعتبار آثار أي تغييرات مهمة في ظروف المنشأة (مثل الاندماج مع منشأة أخرى) والتغيرات في الاقتصاد القومي ككل أو في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

#### (الفقرة ١١٧)

٩/٢/٢/٣ يجب على المراجع عند تخطيط إجراءات المراجعة أن يأخذ في اعتباره طبيعة ، وسبب (إذا كان معلوما) ، ومبلغ أي غش وأخطاء مهمة كان على علم بوجودها من مراجعة القوائم المالية للمدة السابقة.

#### (الفقرة ١١٨)

١٠/٢/٢/٣ يجب على المراجع النظر في كفاية إجراءات المراجعة التي قام بتنفيذها إذا تبين له أن مستويات الأهمية النسبية لتقويم نتائج المراجعة كانت أقل بدرجة عالية عن تقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط.

#### (الفقرة ١١٩)

٣/٢/٣ اعتبارات مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند مستوى رصيد البنود أو عند مستوى أنواع العمليات :

١/٣/٢/٣ توجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة واعتبارات الأهمية النسبية ؛ فمستوى مخاطر وجود غش أو أخطاء يتناسب عكسيا مع مبلغ هذا الغش أو هذه الأخطاء. فمثلا مخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ كبير جدا في رصيد أحد البنود أو نوع من العمليات وما يرتبط به من تأكيدات قد تكون منخفضة جدا ، في حين أن مخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ صغير للغاية قد يكون مرتفعا جدا. وإذا افترضنا تساوي اعتبارات التخطيط الأخرى وتبين للمراجع أن مستوى مخاطر المراجعة التي يعتبرها ملائمة في رصيد البند كان منخفضا ، أو أن مبلغ الغش أو الأخطاء في رصيد البند أو نوع العمليات الذي يعتبره المراجع مهما كان منخفضا ، فإن ذلك يتطلب منه أن يقوم بواحد أو أكثر مما يلي :

- أ - اختيار إجراء مراجعة أكثر فاعلية.
- ب - القيام بإجراءات المراجعة في تاريخ قريب لنهاية السنة المالية أو
- ج - التوسع في مدى إجراء معين من إجراءات المراجعة.

#### (الفقرة ١٢٠)

٢/٣/٢/٣ يجب على المراجع عند تحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تطبيقها على رصيد بند معين أو نوع معين من العمليات ، تصميم إجراءات للحصول على تأكيد

معقول باكتشاف مبلغ الغش أو الأخطاء التي يعتقد أنها مهمة بناء على تقديره المبدئي للأهمية النسبية عندما تضاف إلى مبالغ الغش أو الأخطاء في أرصدة بنود أو أنواع أخرى من العمليات عند النظر للقوائم المالية ككل. ويستخدم المراجعون طرقاً متعددة لتصميم إجراءات اكتشاف مثل هذا الغش أو الأخطاء.

### (الفقرة ١٢١)

٣/٣/٢/٣ يتعين على المراجع أن ينظر في مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد البند أو نوع من العمليات لأن ذلك يساعد مباشرة في تحديد نطاق إجراءات المراجعة لرصيد البند أو نوع العمليات وما يرتبط به من تأكيدات. كما يتعين على المراجع أن يحد من مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد البند أو نوع العمليات بالطريقة التي تساعد عند انتهاء عملية الفحص في إبداء رأي في القوائم المالية ككل عند مستوى مخاطرة منخفض ملائم.

### (الفقرة ١٢٢)

#### ٤//٢/٣ مخاطر المراجعة :

تختلف المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية عن مخاطر الاكتشاف في أنها توجد مستقلة عن مراجعة القوائم المالية ، بينما ترتبط مخاطر الاكتشاف بإجراءات المراجع ، ويمكن تغييرها طبقاً لرغبته. وهناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية. فكلما قلت المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المراجع بوجودها ، زادت مخاطر الاكتشاف التي يستطيع المراجع قبولها. وبالعكس ، كلما زادت المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المراجع بوجودها ، قلت مخاطر الاكتشاف التي يستطيع المراجع قبولها. ويمكن تقدير هذه المكونات من مخاطر المراجعة في شكل كمي كأن تكون في شكل نسب مئوية ، أو في شكل غير كمي كأن تكون في شكل مدى من حد أدنى إلى حد أقصى ، على سبيل المثال. وتبين الفقرات التالية الإجراءات المتعلقة بتقدير مخاطر المراجعة :

### (الفقرة ١٢٣)

١/٤/٢/٣ يجب على المراجع عند تقدير المخاطر الملازمة لتأكيد يرتبط بأرصدة أحد البنود أو نوع من العمليات ، تقويم عدة عوامل مهنية. وعند قيام المراجع بذلك يجب ألا يأخذ في الاعتبار تقديرات عوامل تتعلق بالتأكيد ذاته فقط ، وإنما يأخذ في



الاعتبار أيضا عوامل أخرى لها أثر شامل على القوائم المالية ككل ، مما قد يكون له تأثير على المخاطر الملازمة للتأكيد ذاته. ويجب على المراجع تقدير المخاطر الملازمة بالحد الأقصى عند تصميم إجراءات المراجعة إذا قرر المراجع أن الجهد المطلوب لتقدير المخاطر الملازمة لأحد التأكيدات يزيد عن التخفيض المحتمل في مدى إجراءات المراجعة الناتجة عن هذا التقدير.

### (الفقرة ١٢٤)

٢/٤/٢/٣ يجب على المراجع أن يستخدم حكمه المهني في تقدير المخاطر الرقابية لتأكيد يرتبط برصيد أحد البنود أو نوع من العمليات. ويعتمد تقدير المراجع للمخاطر الرقابية على كفاية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها لتأييد فاعلية الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أي غش أو أخطاء في تأكيدات القوائم المالية. ويجب على المراجع تقدير المخاطر الرقابية لتأكيد معين بالحد الأقصى إذا اعتقد أنه ليس من المحتمل وجود إجراءات رقابية تتعلق بأحد التأكيدات ، أو من المحتمل أن لا تكون فعالة ، أو إذا اعتقد أنه ليس من المناسب تقويم فاعلية هذه الإجراءات.

### (الفقرة ١٢٥)

٣/٤/٢/٣ يجب على المراجع إذا قدر المخاطر الملازمة أو المخاطر الرقابية ، منفصلة أو مجتمعة ، بأقل من الحد الأقصى ، أن يكون لديه أساس يستند إليه لهذا التقدير. ويمكن الحصول على هذا الأساس ، على سبيل المثال ، عن طريق استخدام قوائم الاستقصاء ، أو قوائم المراجعة ، أو التعليمات ، أو أي وسيلة عامة أخرى مشابهة. وفي حالة المخاطر الرقابية يمكن الحصول على الأساس الذي يتم الاستناد إليه عن طريق فهمه للرقابة الداخلية والقيام باختبارات مناسبة من الاختبارات الرقابية. وعلى الرغم من ذلك ، فإن استخدام الحكم المهني مطلوب في تفسير ، أو تعديل ، أو أي وسائل عامة أخرى متاحة.

### (الفقرة ١٢٦)

٤/٤/٢/٣ يجب على المراجع أن يحدد مخاطر الاكتشاف التي يستطيع قبولها عند تصميم إجراءات المراجعة على المستوى الذي يريد أن يحد به من مخاطر المراجعة المتعلقة برصيد البند أو نوع العمليات ، وعلى تقدير المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ؛ فكلما قل تقدير المراجع للخطر الملازم والمخاطر الرقابية ، زادت مخاطر الاكتشاف التي يمكن قبولها. ويتعين على المراجع ألا يعتمد اعتماداً كاملاً على تقديراته للمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية واستبعاد القيام بأية إجراءات تحقق لأرصدة البنود وأنواع العمليات ، إذ قد يوجد غش أو أخطاء قد تكون مهمة إذا أضيفت إلى مبالغ الغش أو الأخطاء في أرصدة بنود أخرى أو أنواع أخرى من العمليات.

(الفقرة ١٢٧)

٥/٤/٢/٣ إذا نمت إلى علم المراجع أثناء تنفيذه لإجراءات المراجعة أو نمت إلى علمه من مصادر أخرى خلال عملية المراجعة معلومات تختلف اختلافاً مهماً عن المعلومات التي بنيت عليها خطة المراجعة ، فيتعين عليه أن يعيد النظر في إجراءات المراجعة التي يخطط لتنفيذها بناءً على الاعتبارات المعدلة لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية لجميع أو لبعض أرصدة البنود أو أنواع العمليات وما يرتبط بها من تأكيدات. فعلى سبيل المثال ، فإن مدى الغش أو الأخطاء المكتشفة قد يعدل من تقدير المراجع لمستويات المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ، كما أن المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها عن القوائم المالية قد يغير من تقدير المراجع المبدئي للأهمية النسبية.

(الفقرة ١٢٨)

### ٣/٣ تقويم نتائج المراجعة :

١/٣/٣ يجب على المراجع - عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها - تجميع مبالغ الغش والأخطاء التي لم تقم المنشأة بتصحيحها بطريقة تساعده في أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية ككل تحتوي على غش أو أخطاء مهمة. وتؤثر اعتبارات نوعية أيضاً على النتائج التي يتوصل إليها المراجع فيما يتعلق بما إذا كان الغش أو الأخطاء التي تم تحديدها تُعد مهمة.

(الفقرة ١٢٩)

٢/٣/٣ يجب عند دراسة الأهمية النسبية لبند أو جزء أو مجموعة مقارنتها بمقدار ملائم وفق ما يتطلبه معيار العرض والإفصاح العام.

### (الفقرة ١٣٠)

٣/٣/٣ يجب على المراجع عند تجميع مبالغ الغش والأخطاء المهمة أن يتضمن ذلك أفضل تقديراته لمجموع هذه المبالغ في أرصدة البنود أو أنواع العمليات التي قام بفحصها (وهي التي سيشار إليها فيما بعد بمبالغ الغش والأخطاء المحتملة) وليس فقط مبالغ الغش والأخطاء التي تم تحديدها بعينها (والتي سيشار إليها فيما بعد بمبالغ الأخطاء أو الغش الفعلية). وعندما يقوم المراجع باختبار رصيد أحد البنود أو نوع من العمليات بواسطة إجراء تحليلي فإنه لا يتوصل إلى تحديد مبالغ الغش أو الأخطاء بعينها ولكنه يحصل فقط على مؤشر عن احتمال وجودها ، وربما أيضا حجمها التقريبي. فإذا أوضح الإجراء التحليلي احتمال وجود غش أو أخطاء، دون معرفة مبلغها التقريبي ، فيتعين على المراجع استخدام إجراءات أخرى لتساعد في تقدير مبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة في رصيد البند ونوع العمليات. وعندما يستخدم المراجع العينات في المراجعة أو لاختبار أحد التأكيدات عن رصيد بند أو نوع من العمليات ، فإنه يستنتج من استقرائه لمبالغ الغش أو الأخطاء الفعلية في العينة مبالغ الغش أو الأخطاء في المجتمع الذي استخرجت منه العينة ككل. وتساهم هذه المبالغ التي تم التوصل إليها بطريق الاستقراء مع نتائج إجراءات التحقق الأخرى في تقدير المراجع لمبالغ الغش والأخطاء المحتملة في رصيد البند أو نوع العمليات.

### (الفقرة ١٣١)

٤/٣/٣ يزداد بصفة عامة خطر وجود غش وأخطاء مهمة إذا اشتملت أرصدة الحسابات وأنواع العمليات على تقديرات محاسبية بدلا من بيانات فعلية بدرجة كبيرة نظرا لعدم الموضوعية التي تلازم تقدير أحداث مستقبلية. فالتقديرات ، مثل التقديرات المتعلقة بتقادم المخزون، والديون غير القابلة للتحويل ، ومخصصات ضمان صيانة المنتجات المبيعة ، لا تخضع فقط لعدم القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية ، وإنما تخضع أيضا لأي أخطاء قد تنشأ من استخدام بيانات غير كافية أو غير ملائمة أو سوء استخدام بيانات ملائمة. وحيث أن أي تقدير محاسبي لا يمكن الجزم بصحته ، لذلك فإن المراجع قد يتوصل إلى أن الفرق معقول بين مبلغ تقديري تعززه بقوة أدلة المراجعة والمبلغ التقديري الذي تشتمل عليه القوائم المالية ، وأن مثل هذا الفرق لا يجب اعتباره من مبالغ

الغش والأخطاء المحتملة. وعلى الرغم من ذلك ، إذا اعتقد المراجع أن المبلغ التقديري الذي تحتوي عليه القوائم المالية غير معقول ، فيجب عليه أن يعالج الفرق بين هذا التقدير وأقرب تقدير معقول كخطأ أو غش محتمل وأن يضيفه إلى مبالغ الغش والأخطاء المحتملة الأخرى. ويجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار أيضا ما إذا كان الفرق بين التقديرات المعززة بقوة بأدلة المراجعة والتقديرات التي تشتمل عليها القوائم المالية التي قد يكون كل منها معقولا بمفرده يؤكد وجود تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال ، إذا كان كل تقدير محاسبي تشتمل عليه القوائم المالية معقولا بمفرده ، ولكن أثر الفرق بين كل تقدير والتقدير المعزز بقوة بأدلة المراجعة يؤدي إلى زيادة دخل المنشأة ، فيجب على المراجع إعادة النظر في التقديرات في جملتها.

### (الفقرة ١٣٢)

٥/٣/٣ إذا اعتقد المراجع وجود مخاطر عالية غير مقبولة في أن تحتوي القوائم المالية للمدة الجارية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة خاصة بمدد سابقة ، فيجب عليه أن يضيف أثر مبالغ الغش أو الأخطاء الخاصة بمدد سابقة إلى مجموع مبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة وتحديد أثرها على القوائم المالية للمدة الجارية. (الفقرة ١٣٣)

٦/٣/٣ يجب على المراجع إذا توصل بناء على تجميع أدلة إثبات كافية- إلى أن مجموع مبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة سيؤدي إلى احتواء القوائم المالية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة ، أن يطلب من إدارة المنشأة استبعاد أو تصحيح هذه المبالغ. وإذا لم تستبعد هذه المبالغ أو تصحح فيجب على المراجع أن يصدر رأيا متحفظا أو معارضا على القوائم المالية. ويمكن استبعاد أو تصحيح هذه المبالغ من خلال عدة وسائل ؛ منها تطبيق معايير محاسبية ملائمة ، أو إجراء تسويات أخرى في المبالغ ، أو بإضافة إفصاح ملائم عن أمور لم يتم الإفصاح عنها بشكل كاف. وعلى الرغم من أن الأثر الكلي لمبالغ الغش أو الأخطاء المحتملة على القوائم المالية قد لا يكون مهما ، إلا أن تجمع مبالغ غش أو أخطاء غير مهمة في قائمة المركز المالي قد يؤدي إلى احتواء القوائم المالية لمدد مقبلة على غش وأخطاء مهمة.

### (الفقرة ١٣٤)

٧/٣/٣ يجب على المراجع إذا قرر أن مجموع مبلغ الغش أو الأخطاء المحتملة لا يؤدي إلى احتواء القوائم المالية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة ، أن يدرك أنه رغم ذلك فإن القوائم المالية قد تحتوي على مبالغ غش أو أخطاء مهمة نتيجة لوجود مبالغ غش أو أخطاء أخرى لم يتم اكتشافها. فكلما زاد مجموع الغش أو الأخطاء المحتملة، زادت أيضاً مخاطر

احتواء القوائم المالية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة. في هذه الحالة يتعين على المراجع تخفيض هذه المخاطر عند تخطيط عملية المراجعة بالحد من مدى مخاطر الاكتشاف الذي يكون مستعداً لقبوله فيما يتعلق بتأكيد يرتبط برصيد بند أو نوع من العمليات. ويمكن للمراجع تخفيض هذه المخاطر المتعلقة باحتواء القوائم المالية على مبالغ غش أو أخطاء مهمة بتعديل طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة المخططة على أساس مستمر عند تنفيذ عملية المراجعة (انظر الفقرة ٥/٤/٢/٣ أعلاه). وعلى الرغم من ذلك فإذا اعتقد المراجع أن هذه المخاطر عالية بدرجة لا يمكن قبولها فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية أو أن يتأكد أن المنشأة قد قامت بعمل تسويات للقوائم المالية لتخفيض مخاطر وجود مبالغ غش أو أخطاء مهمة إلى مستوى مقبول.

### (الفقرة)

(١٣٥)

٨/٣/٣ للمراجع عند تجميع مبالغ الغش أو الأخطاء الفعلية والمحتملة والتي لم تقم المنشأة بتصحيحها ، بناء على الفقرتين (١/٣/٣) ، (٣/٣/٣) المشار إليهما أعلاه ، أن يحدد مبلغاً معيناً بحيث تكون أي مبالغ تقل عنه سواء بمفردها أو عندما تضاف إلى أي بيانات مماثلة أخرى لا تُعد مهمة بالنسبة للقوائم المالية ، آخذاً في الاعتبار احتمال وجود مبالغ غش أو أخطاء أخرى لم يتم اكتشافها. (الفقرة ١٣٦)

### ٤- تعاريف :

#### ١/٤ الأهمية النسبية :

الأهمية النسبية هي القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنها أو تأثيره المتوقع على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة في القوائم المالية. ويعتبر البند أو الأمر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه ، أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات.

#### (الفقرة ١٣٧)

#### ٢/٤ مخاطر المراجعة :

هي احتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء مهمة. وتتكون مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد البند أو نوع العمليات من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ومخاطر الاكتشاف.

فالمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ، هي أن يحتوي البند أو نوع العمليات وما يرتبط به من تأكيدات على مبالغ غش أو أخطاء قد تكون مهمة للقوائم المالية ككل ، إذا ما أضيف إليها مبالغ الغش أو الأخطاء في أرصدة بنود أو أنواع أخرى من العمليات. أما مخاطر الاكتشاف فهي ألا يكتشف المراجع الغش أو الأخطاء المهمة التي قد تتضمنها القوائم المالية. (الفقرة ١٣٨)

#### ٣/٤ القوائم المالية التي تحتوي على غش أو أخطاء مهمة :

١/٣/٤ تُعتبر القوائم المالية محتويةً على غش أو أخطاء مهمة إذا كان الأثر المترتب على هذا الغش أو الأخطاء بمفردها أو في مجموعها من الأهمية بحيث يجعل هذه القوائم مضللة ولا تعرض بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها. (الفقرة ١٣٩)

#### الأخطاء :

أي بيانات غير صحيحة وغير متعمدة في القوائم المالية ، أو حذف مبالغ ، أو عدم الإفصاح عن معلومات في القوائم المالية دون قصد. وقد تتضمن الأخطاء ما يلي :

- أخطاء في جمع أو معالجة البيانات التي تعد على أساسها القوائم المالية.
- تقديرات محاسبية غير منطقية ناشئة من الإهمال غير المتعمد أو سوء تفسير الحقائق.
- أخطاء في تطبيق معايير المحاسبة تتعلق بالمبالغ أو التبويب ، أو طريقة العرض ، أو الإفصاح.

#### (الفقرة ١٤٠)

#### الغش :

أي بيانات كاذبة في القوائم المالية متعمدة أو تعمد إغفال تضمين القوائم المالية معلومات مهمة. وهناك نوعان من البيانات الكاذبة التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند مراجعته لقوائم مالية هما البيانات الكاذبة الناشئة من التحريف والتلاعب في التقارير المالية ، والبيانات الكاذبة الناشئة من اختلاس الأصول.

والعامل الأساسي في التفرقة بين الغش والأخطاء هو ما إذا كان التصرف الذي تسبب في احتواء القوائم المالية على بيانات كاذبة متعمداً أو غير متعمد.

#### (الفقرة ١٤١)

**المخاطر الملازمة :**

هو قابلية احتواء أحد تأكيدات إدارة المنشأة على غش وأخطاء مهمة بفرض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية. وهذه المخاطر بعضها أكبر من بعض في حالة بعض التأكيدات وما يرتبط بها من أرصدة أو أنواع من العمليات. فعلى سبيل المثال من المحتمل أن تحتوي العمليات الحسابية المعقدة على غش وأخطاء مهمة بدرجة أكبر من العمليات الحسابية البسيطة. كما أن النقد أكثر قابلية للسرقة من مخزون الفحم ، مثلاً. والحسابات التي تتكون من مبالغ مستمدة من تقديرات محاسبية تتضمن مخاطر أكبر من الحسابات التي تتكون من بيانات عادية واقعية. وتؤثر عوامل خارجية أيضاً على المخاطر الملازمة. فعلى سبيل المثال ، قد تؤدي التطورات التقنية إلى تقادم منتج معين، ويؤدي ذلك بالتالي إلى جعل المخزون أكثر قابلية للتضخم. وبالإضافة إلى العوامل التي تتعلق بتأكيد معين عن رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات ، فهناك عوامل أخرى قد تتعلق بعدة أرصدة أو بجميع الأرصدة أو أنواع العمليات ، قد تؤثر في المخاطر الملازمة المتعلقة بتأكيد عن حساب معين أو نوع من العمليات. وتشمل هذه العوامل ، على سبيل المثال ، عدم وجود رأس مال عامل كاف للاستمرار في الإنتاج ، أو صناعة معينة في مرحلة اضمحلال تتميز بفشل عام على مستوى منشآت الأعمال.

**(الفقرة ١٤٢)****المخاطر الرقابية :**

المخاطر الرقابية هي ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش وأخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية للمنشأة. فالمخاطر الرقابية لها علاقة ارتباط مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد المنشأة لقوائمها المالية. ويتحتم دائماً وجود بعض المخاطر الرقابية نظراً للقيود الذاتية للرقابة الداخلية.

**(الفقرة ١٤٣)**

**مخاطر الاكتشاف :**

هي ألا يكتشف المراجع وجود غش وأخطاء مهمة في أحد التأكيدات. وترتبط مخاطر الاكتشاف ارتباطاً مباشراً بفاعلية إجراء من إجراءات المراجعة وبأسلوب تطبيقه من قبل المراجع. وتنشأ هذه المخاطر جزئياً من عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع بفحص ١٠٠% من رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات ، ومن عناصر عدم التأكد الأخرى الموجودة حتى لو قام المراجع بفحص ١٠٠% من رصيد الحساب أو نوع العمليات. وتنشأ عناصر عدم التأكد الأخرى من قيام المراجع باختيار إجراء مراجعة غير ملائم ، أو لسوء تطبيق إجراء ملائم ، أو لسوء تفسير نتائج المراجعة. ويمكن تخفيض عناصر عدم التأكد الأخرى إلى مستوى ضئيل يمكن إهماله عن طريق التخطيط الكافي والإشراف وتنفيذ أعمال المراجعة الخاصة بالمكتب وفقاً لمعايير رقابة نوعية ملائمة.

(الفقرة ١٤٤)

**٥ - سريان مفعول المعيار :**

يجب أن تراجع وفق هذا المعيار القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار.

(الفقرة ١٤٥)

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المراجعة :

الدكتور/ عبدالله علي المنيف (الحرس الوطني)	الأستاذ/ أحمد محمد العبد القادر (ديوان المراقبة العامة)
الدكتور/ وابل علي الوابل (جامعة الملك سعود)	الأستاذ / خالد محمد حمد الصليح (صندوق التنمية الصناعي)
الدكتور/ أحمد عبدالله المغامس (جامعة الملك سعود)	الدكتور/ عبدالله عبدالرحمن باعشن (محاسب قانوني)
الدكتور/ محمد فداء الدين بهجت (جامعة الملك عبد العزيز)	الأستاذ / أسامة عبد الله الخريجي (محاسب قانوني) *
الدكتور/ سليمان حسن عطية (جامعة الملك فهد للبترول والمعادن)	الأستاذ/ عبدالله عبدالعزيز السويلم (محاسب قانوني)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ٣/٢/١١ وتاريخ ١٤٢١/٣/٥ هـ الموافق ٢٠٠٠/٦/٧ م ، والذي يتكون من معالي وزير التجارة الأستاذ أسامة بن جعفر فقيه رئيساً وعضوية كل من :

عبد الله بن عبدالرحمن الحمودي (وكيل وزارة التجارة)	بكر عبد الله ابو الخير (محاسب قانوني)
د. عبدالعزيز عبدالرحمن النصرالله (وكيل وزارة المالية)	عبد الله عبدالعزيز الحملي (محاسب قانوني)
إبراهيم بن علي البغدادي (ديوان المراقبة العامة)	محمد إبراهيم عبدالله الطعيمي (محاسب قانوني)
د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (جامعة الملك سعود)	عبد الله عبد العزيز السويلم (محاسب قانوني)
د. عبد الله قاسم يمانى (جامعة الملك عبد العزيز)	د. عبد الله عبد الرحمن باعشن (محاسب قانوني)

(\*) اعتذر عن حضور الاجتماع.



## معيار

# مخاطر المراجعة والأهمية النسبية الدراسة المرفقة بالمعيار