

# الإصدار النهائي

المعيار الدولي للمراجعة (240) (المحدث)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند  
مراجعة القوائم المالية

بما في ذلك التعديلات الاستباعية ولغرض  
الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

يوليو 2025



حقوق التأليف والنشر © يوليو 2025 محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.

يمكن تحميل هذا المنشور، لغرض الاستخدام الشخصي غير التجاري، أو شرائه من الموقع الإلكتروني مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد® (IAASB®) [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). ويلزم الحصول على موافقة خطية من الاتحاد لنسخ هذا المستند أو ترجمته أو تخزينه أو إرساله أو إعداد نسخ أخرى مشابهة له، إلا في حال استخدامه للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. وتقوم المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة™ (IFEA™) بتيسير عمل الهيئات والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية الخاصة بمجلس المعايير الدولي للمراجعة والتأكيد.

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

## **نبذة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد**

هذا المستند قام بإعداده واعتمد مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

ويتمثل هدف المجلس في خدمة المصلحة العامة عن طريق وضع معايير عالية الجودة للمراجعة والتأكد وغيرها من معايير الخدمات ذات العلاقة وعن طريق تيسير التقارب بين معايير المراجعة والتأكد الدولية والمحلية، مما يعزز جودة الممارسة واتساقها في جميع أنحاء العالم ويوطد ثقة العموم في مهنة المراجعة والتأكد على الصعيد العالمي.

ويقوم المجلس بإعداد معايير وإرشادات للمراجعة والتأكد وفقاً لآلية مشتركة لوضع المعايير يشترك فيها مجلس الإشراف على المصلحة العامة، الذي يشرف على أنشطة المجلس، ومجلس أصحاب المصلحة الاستشاري، الذي يقدم مرجئات تتعلق بالمصلحة العامة أثناء إعداد هذه المعايير والإرشادات.

## الفهرس

---

### الصفحة

6	..... معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية".
163	..... التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

---

# المعيار الدولي للمراجعة (240) (المحدث)

## مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية لفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2026 أو بعد ذلك التاريخ)

### الفهرس

#### الفقرة

	.....	مقدمة
1	.....	نطاق هذا المعيار
3–2	.....	مسؤوليات المراجع والإدارة والمكلفين بالحكومة
14–4	.....	المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار
15	.....	العلاقة بالمعايير الأخرى
16	.....	تاريخ السريان
17	.....	الأهداف
18	.....	التعريفات
	.....	المطلبات
22–19	.....	نزعة الشك المهني
23	.....	موارد الارتباط
24	.....	تنفيذ الارتباط
25	.....	طبيعة الاستثمارية في الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحكومة
30–26	.....	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
37–31	.....	التوصيل إلى فهم للمنشأة وبينتها إطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
38	.....	تقدير عوامل خطر الغش
41–39	.....	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وتقييمها
53–42	.....	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها
54	.....	التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المدقّنة
58–55	.....	الغش أو شهادة الغش
59	.....	عدم قدرة المراجع على الاستمرار في ارتباط المراجعة
62–60	.....	تقرير المراجعة

63	الإفادات المكتوبة.....
66–64	الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحكومة.....
67	التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.....
68	التوثيق.....
	<b>المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى</b>
11	مسؤوليات المراجع والإدارة والمكلفين بالحكومة.....
171–21	المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار.....
181	العلاقة بالمعايير الأخرى.....
261–191	التعريفات.....
371–271	نزعه الشك المهي.....
421–381	موارد الارتباط.....
431	تنفيذ الارتباط.....
481–441	طبيعة الاستثمارية في الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحكومة.....
601–491	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها.....
1091–611	التوصل إلى فهم للمنشأة وبينها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.....
1121–1101	تقويم عوامل خطر الغش.....
1251–1131	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وتقييمها.....
1551–1261	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها.....
1721–1561	الغش أو شبهة الغش.....
1761–1731	عدم قدرة المراجع على الاستثمار في ارتباط المراجعة.....
1921–1771	تقرير المراجع.....
1941–1931	الإفادات المكتوبة.....
2001–1951	الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحكومة.....
2051–2011	التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.....
2061	التوثيق.....

الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش

الملحق الثاني: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها

الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التي قد تكون مؤشرًا على الغش أو شبهة الغش

الملحق الرابع: اعتبارات إضافية قد يسترشد بها المراجع عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لإجراء الاختبارات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

Introduction	مقدمة
Scope of this ISA	نطاق هذا المعيار
<p>1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements and the implications for the auditor's report. The requirements and guidance in this ISA refer to, or expand on, the application of other relevant ISAs, in particular ISA 200,<sup>6</sup> ISA 220 (Revised),<sup>7</sup> ISA 315 (Revised 2019),<sup>8</sup> ISA 330,<sup>9</sup> and ISA 701.<sup>10</sup> Accordingly, this ISA is intended to be applied in conjunction with other relevant ISAs.</p>	<p>.1 يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية وما يتربى على ذلك من آثار في تقرير المراجع. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو توسيع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، وبخاصة معيار المراجعة (200)<sup>1</sup> ومعيار المراجعة (220)<sup>2</sup> (المحدث) ومعيار المراجعة (315)<sup>3</sup> (المحدث) ومعيار المراجعة (330)<sup>4</sup> ومعيار المراجعة (701).<sup>5</sup> وبناء عليه، فإن المقصود هو تطبيق هذا المعيار جنباً إلى جنب مع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.</p>
<p><b>Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance</b></p>	<p><b>مسؤوليات المراجع والإدارة والمكلفين بالحكمة</b></p>
<p><i>Responsibilities of the Auditor</i></p>	<p><i>مسؤوليات المراجع</i></p>
<p>2. The auditor's responsibilities relating to fraud when conducting an audit in accordance with this ISA, and other relevant ISAs, are to: (Ref: Para. A1)</p>	<p>.2 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند القيام بالمراجعة وفقاً لهذا المعيار، ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، هي: (راجع: الفقرة أ1)</p>
<p>(a) Plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement due to fraud. These responsibilities include identifying and assessing risks of material misstatement in the financial statements due to fraud and designing and implementing responses to address those assessed risks.</p>	<p>(أ) التخطيط للمراجعة وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري بسبب الغش. وتشمل هذه المسؤوليات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش، وتقديرها، وتصميم وتطبيق استجابات لمواجهة تلك المخاطر التي تم تقييمها.</p>
<p>(b) Communicate and report about matters related to fraud.</p>	<p>(ب) الإبلاغ والتقرير عن الأمور المتعلقة بالغش.</p>

<sup>1</sup> معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

<sup>2</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

<sup>3</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

<sup>4</sup> معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر ألقبيمة"

<sup>5</sup> معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

<sup>6</sup> ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

<sup>7</sup> ISA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*

<sup>8</sup> ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*

<sup>9</sup> ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

<sup>10</sup> ISA 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*

Responsibilities of Management and Those Charged with Governance	مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحكمة
<p>3. The primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with both management and those charged with governance of the entity. It is important that management, with the oversight of those charged with governance, place a strong emphasis on fraud prevention, which may reduce opportunities for fraud to take place, and fraud deterrence, which could persuade individuals not to commit fraud because of the likelihood of detection and punishment. This involves a commitment to creating and maintaining a culture of honesty and ethical behavior that can be reinforced by active oversight by those charged with governance. Oversight by those charged with governance includes considering the potential for override of controls or other inappropriate influence over the financial reporting process, such as efforts by management to manipulate earnings in order to influence the perceptions of financial statement users regarding the entity's performance.</p>	<p>.3 تقع المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كل من إدارة المنشأة والمكلفين بالحكمة فيها. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحكمة، بالتشديد على منع الغش، لتنقلي فرصة وقوعه وردع مرتكبيه، مما قد يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة ترتكز على الأمانة والسلوك الأخلاقي، والحفاظ عليها، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحكمة. ويشمل إشراف المكلفين بالحكمة النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب على آلية التقرير المالي، مثل مساعي الإدارة للتلاعب في الأرباح لأجل التأثير على نظرية مستخدمي القوائم المالية لأداء المنشأة.</p>
<b>Key Concepts in this ISA</b>	<b>المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار</b>
<i>Characteristics of Fraud</i>	<b>خصائص الغش</b>
<p>4. Misstatements in the financial statements can arise from either fraud or error. The distinguishing factor between fraud and error is whether the underlying action that results in the misstatement of the financial statements is intentional or unintentional.</p>	<p>.4 يمكن أن تنشأ التحريرات في القوائم المالية إما بسبب الغش أو الخطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمداً.</p>
<p>5. Two types of intentional misstatements are relevant to the auditor – misstatements resulting from fraudulent financial reporting and misstatements resulting from misappropriation of assets. (Ref: Para. A2–A6)</p>	<p>.5 يوجد نوعان من التحريرات المتع瞪دة التي يعني بها المراجع: التحريرات الناتجة عن تقرير مالي مغلوظ، والتحريرات الناتجة عن اختلاس الأصول. (راجع: الفقرات A2–A6)</p>
<i>Fraud or Suspected Fraud</i>	<b>الغش أو شبهة الغش</b>
<p>6. Although fraud is a broad legal concept, for the purposes of the ISAs, the auditor is concerned with a material misstatement of the financial statements due to fraud. Although the auditor may identify or suspect the occurrence of fraud as defined by this ISA, the auditor does not make legal determinations of whether fraud has actually occurred.</p>	<p>.6 رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن ما يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش. ورغم أن المراجع قد يتعرف على حدوثه، أو يشتبه في حدوثه، غش حسب تعريفه في هذا المعيار، فإنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان الغش قد حدث بالفعل.</p>

7. The auditor may identify fraud or suspected fraud when performing audit procedures in accordance with this and other ISAs. Suspected fraud includes allegations of fraud that come to the auditor's attention during the course of the audit. (Ref: Para. A7–A10 and A28)	قد يتعرف المراجع على غش أو شبهة غش أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. وتشمل شبهة الغش المزاعم المتعلقة بالغش التي تصل إلى علم المراجع خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرات 7–10، 28)
8. The auditor's determination of whether a fraud or suspected fraud is material to the financial statements involves the exercise of professional judgment. For identified misstatement(s) due to fraud, this includes consideration of the nature of the circumstances giving rise to the fraud. Judgments about materiality involve both qualitative and quantitative considerations. (Ref: Para. A11)	ينطوي تحديد المراجع لما إذا كان الغش أو شبهة الغش ذات أهمية نسبية للقواعد المالية على ممارسة الحكم المهني. وفيما يخص التحريرات بسبب الغش التي يتم اكتشافها، يتناول ذلك النظر في طبيعة الظروف التي نشأ عنها الغش. وتنطوي الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية على اعتبارات نوعية وكمية، على السواء. (راجع: الفقرة 11)
<i>Inherent Limitations</i>	القيود الملازمة
9. While the risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than the risk of not detecting one resulting from error, that does not diminish the auditor's responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement due to fraud. Reasonable assurance is a high, but not absolute, level of assurance. <sup>12</sup>	مع أن خطر عدم اكتشاف التحرير الجوهري الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحرير الجوهري الناتج عن خطأ، فإن ذلك لا ينبع من مسؤولية المراجع عن التخطيط للمراجعة وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القواعد المالية كل تخلو من التحرير الجوهري بسبب الغش. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق. <sup>11</sup>
10. Because of the significance of the inherent limitations of an audit as it relates to fraud, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs. <sup>15</sup> However, the inherent limitations of an audit are not a justification for the auditor to be satisfied with less than persuasive audit evidence. <sup>16</sup> (Ref: Para. A12)	نظرأً لأهمية القيود الملازمة للمراجعة فيما يتعلق بالغش، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريرات الجوهيرية في القواعد المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة. <sup>13</sup> ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة. <sup>14</sup> (راجع: الفقرة 12)
11. Furthermore, the risk of the auditor not detecting a material misstatement resulting from management fraud is greater than for employee fraud because management is frequently in a position to directly or indirectly manipulate accounting records, present	علاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحرير جوهري ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشافه لتحرير جوهري ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يمكّنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير

<sup>11</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 5<sup>12</sup> ISA 200, paragraph 5<sup>13</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرات 56–57<sup>14</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 57<sup>15</sup> ISA 200, paragraphs A56–A57<sup>16</sup> ISA 200, paragraph A57

fraudulent financial information, or override controls designed to prevent similar frauds by other employees.	مباشر في السجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز أدوات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشاهدة من قبل الموظفين الآخرين.
<i>Professional Skepticism and Professional Judgment</i>	<b>نزعه الشك المهني والحكم المهني</b>
12. In accordance with ISA 200, <sup>18</sup> the auditor is required to plan and perform the audit with professional skepticism and to exercise professional judgment. The auditor is required by this ISA to remain alert to the possibility that other audit procedures performed may bring information about fraud or suspected fraud to the auditor's attention. Accordingly, it is important that the auditor maintain professional skepticism throughout the audit, considering the potential for management override of controls, and recognizing that audit procedures that are effective for detecting error may not be effective in detecting fraud.	12. وفقاً لمعايير المراجعة (200)، <sup>17</sup> فإن المراجع مطالب بالتحطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعه الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. ويطلب المعيار المأثور من المراجع أن يظل متنهماً لاحتمالية أن تلتف إجراءات المراجعة الأخرى التي يتم تنفيذها انتباهه إلى معلومات بشأن الغش أو شبهة الغش. وببناء عليه، فإنه من المهم أن يحافظ المراجع على نزعه الشك المهني طوال المراجعة، أخذًا بعين الاعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وإدراكًا لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة في اكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش.
13. Professional judgment is exercised in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances, including when the auditor identifies fraud or suspected fraud. Professional skepticism supports the quality of judgments made by the engagement team and, through these judgments, supports the overall effectiveness of the engagement team in achieving quality at the engagement level. (Ref: Para. A13–A14)	13. يتم ممارسة الحكم المهني عند اتخاذ القرارات المدرورة بشأن التصرفات المناسبة في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك عندما يتعرف المراجع على غش أو شبهة غش. وتدعم نزعه الشك المهني جودة الأحكام التي يتخذها فريق الارتباط، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعه الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط في تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات. (راجع: الفقرتين 13—14)
<i>Non-Compliance with Laws and Regulations</i>	<b>عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح</b>
14. For the purposes of this and other relevant ISAs, fraud ordinarily constitutes an instance of non-compliance with laws and regulations. As such, if the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor also has responsibilities in accordance with ISA 250 (Revised). <sup>20</sup> (Ref: Para. A15–A17)	14. لأغراض هذا المعيار والمعايير الأخرى ذات الصلة، يشكل الغش عادةً حالة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. وببناء عليه، إذا تعرف المراجع على غش أو شبهة غش، فإنه يتحمل أيضاً مسؤوليات وفقاً لمعايير المراجعة (250) (المحدث). <sup>19</sup> (راجع: الفقرات 15—17)
<i>Relationship with Other ISAs</i>	<b>العلاقة بالمعايير الأخرى</b>
15. Some ISAs that address specific topics also have requirements and guidance that are applicable to the auditor's work on the identification and assessment of the risks of	15. تشمل بعض المعايير التي تتناول موضوعات خاصة أيضاً على متطلبات وإرشادات تتطبق على عمل المراجع بشأن التعرف

معايير المراجعة (200)، الفقرتان 15-16

17

<sup>18</sup> ISA 200, paragraphs 15–16<sup>19</sup> معيار المراجعة (250) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

18

<sup>20</sup> ISA 250 (Revised), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*

material misstatement due to fraud and responses to address such assessed risks of material misstatement due to fraud. In these instances, the other ISAs expand on how this ISA is applied. (Ref: Para. A18)	على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقبيها والاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش تلك التي تم تقبيتها. وفي هذه الحالات، تتبع المعايير الأخرى في كيفية تطبيق هذا المعيار. (راجع: الفقرة 18)
<b>Effective Date</b>	<b>تاريخ السريان</b>
16. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2026.	16. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2026 أو بعد ذلك التاريخ.
<b>Objectives</b>	<b>الأهداف</b>
17. The objectives of the auditor are:	17. تمثل أهداف المراجع فيما يلي:
(a) To identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements due to fraud;	(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش وتقبيها:
(b) To obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement due to fraud, through designing and implementing appropriate responses;	(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقبيتها، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقاتها:
(c) To respond appropriately to fraud or suspected fraud identified during the audit; and	(ج) الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة:
(d) To report in accordance with this ISA.	(د) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.
<b>Definitions</b>	<b>التعريفات</b>
18. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:	18. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
(a) Fraud – An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage. (Ref: Para. A19–A23)	(أ) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على احتيال للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. (راجع: الفقرات 19–23)
(b) Fraud risk factors – Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud, or provide an opportunity to commit fraud, or an attitude or rationalization that justifies the fraudulent action. (Ref: Para. A24–A26)	(ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش، أو تبيئ الفرصة لارتكاب الغش، أو هي موقف سلوكى أو تبرير يسوع التصرفات المنطقية على غش. (راجع: الفقرات 24–26)
<b>Requirements</b>	<b>المطالبات</b>

Professional Skepticism	نزعه الشك المبني
19. In applying ISA 200, <sup>22</sup> the auditor shall maintain professional skepticism throughout the audit, recognizing the possibility that a material misstatement due to fraud could exist. (Ref: Para. A27)	19. عند تطبيق معيار المراجعة (200)، <sup>21</sup> يجب على المراجع الحفاظ على نزعه الشك المبني طوال المراجعة، إدراكاً لاحتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة 27)
20. The auditor shall remain alert throughout the audit for information that indicates that one or more fraud risk factors are present and circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud. (Ref: Para. A28–A32)	20. يجب على المراجع أن يظل منتهياً طوال المراجعة للمعلومات التي تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش والظروف التي قد تكون مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش. (راجع: الفقرات 28–32)
21. Where responses to inquiries of management, those charged with governance, individuals within the internal audit function, or others within the entity are inconsistent, the auditor shall investigate the inconsistencies. (Ref: Para. A33)	21. عند التعارض في الردود على الاستفسارات من الإدارة أو
22. If conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, the auditor shall investigate further. (Ref: Para. A34–A37)	الملكين بالحكومة أو الأفراد ضمن وظيفة المراجعة الداخلية أو غيرهم من يعملون داخل المنشأة، يجب على المراجع التحري عن أوجه التعارض. (راجع: الفقرة 33)
Engagement Resources	موارد الارتباط
23. In applying ISA 220 (Revised), <sup>24</sup> the engagement partner shall determine that members of the engagement team collectively have the appropriate competence and capabilities, including sufficient time and appropriate specialized skills or knowledge to perform risk assessment procedures, identify and assess the risks of material misstatement due to fraud, design and perform further audit procedures to respond to those risks, or evaluate the audit evidence obtained. (Ref: Para. A38–A42)	23. عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث)، <sup>23</sup> يجب على الشرك المسؤول عن الارتباط التتحقق من أن أعضاء فريق الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي والمهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة، لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لتلك المخاطر أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات 38–42)

<sup>21</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرة 15<sup>22</sup> ISA 200, paragraph 15<sup>23</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 25–28<sup>24</sup> ISA 220 (Revised), paragraphs 25–28

Engagement Performance	تنفيذ الارتباط
24. In applying ISA 220 (Revised), <sup>26</sup> the engagement partner shall determine that the nature, timing and extent of direction, supervision and review is responsive to the nature and circumstances of the audit engagement, considering matters identified during the course of the audit engagement, including: (Ref: Para. A43)	.24 عند تطبيق معيار المراجعة (220) (المحدث), <sup>25</sup> يجب على الشرك المسوول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة، بالنظر إلى الأمور التي تم التعرف عليها خلال سير ارتباط المراجعة، بما في ذلك: (راجع: الفقرة 43)
(a) Fraud risk factors;	(ا) عوامل خطر الغش؛
(b) Fraud or suspected fraud; and	(ب) الغش أو شبهة الغش؛
(c) Control deficiencies related to the prevention or detection of fraud.	(ج) أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بمنع الغش أو اكتشافه.
<b>Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance</b>	طبيعة الاستمرارية في الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحكومة
25. The auditor shall communicate with management and those charged with governance matters related to fraud at appropriate times throughout the audit engagement. (Ref: Para. A44–A48)	.25 يجب على المراجع إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحكومة بالأمور التي تتعلق بالغش في الأوقات المناسبة طوال ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات 44–48)
<b>Risk Assessment Procedures and Related Activities</b>	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
26. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>28</sup> the auditor shall perform the procedures in paragraphs 27–38. In doing so, the auditor shall consider whether one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A49)	.26 عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019). <sup>27</sup> يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرات 27–38. عند القيام بذلك، يجب على المراجع النظر فيما إذا كان يوجد واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش. (راجع: الفقرة 49)
<i>Information from Other Sources</i>	المعلومات من المصادر الأخرى
27. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>30</sup> the auditor shall consider whether information from other sources obtained by the auditor indicates that one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A50–A51)	.27 عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019). <sup>29</sup> يجب على المراجع النظر فيما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها من المصادر الأخرى تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش. (راجع: الفقرتين 50–51)

<sup>25</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 30(ب)<sup>26</sup> ISA 220 (Revised), paragraph 30(b)<sup>27</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 13–27<sup>28</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 13–27<sup>29</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 15–16<sup>30</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 15–16

Retrospective Review of the Outcome of Previous Accounting Estimates	الفحص بأثر رجعي لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة
28. In applying ISA 540 (Revised), <sup>32</sup> the auditor shall perform a retrospective review of management judgments and assumptions related to the outcome of previous accounting estimates, or where applicable, their subsequent re-estimation to assist in identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud in the current period. In doing so, the auditor shall take into account the characteristics of the accounting estimates in determining the nature and extent of that review. (Ref: Para. A52)	28. عند تطبيق معيار المراجعة (540) (المحدث)، <sup>31</sup> يجب على المراجع تنفيذ فحص بأثر رجعي لاجهادات وافتراضات الإدارة فيما يتعلق بناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش، وتقييمها، في الفترة الحالية. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. (راجع: الفقرة 52)
Engagement Team Discussion	مناقشة فريق الارتباط
29. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>34</sup> when holding the engagement team discussion, the engagement partner and other key engagement team members shall place particular emphasis on how and where the entity's financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud, including how fraud may occur. In doing so, the engagement team discussion shall include: (Ref: Para. A43, A53–A54 and A59)	29. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، <sup>33</sup> وعند عقد المناقشات الخاصة بفريق الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يركزوا بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وموضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش. وعند القيام بذلك، يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات 43، 54–53، 59)
(a) An exchange of ideas about:	(ا) تبادل الأفكار بشأن:
(i) The entity's culture, management's commitment to integrity and ethical values, and related oversight by those charged with governance; (Ref: Para. A55)	(1) ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالتزاهة والقيم الأخلاقية، والإشراف المتعلق بذلك من جانب المكلفين بالحكومة؛ (راجع: الفقرة 55)
(ii) Fraud risk factors, including: (Ref: Para. A56–A57)	(2) عوامل خطر الغش، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين 56–57)
a. Incentives or pressures on management, those charged with governance, or employees to commit fraud;	أ. الدوافع أو الضغوط على الإدارة أو المكلفين بالحكومة أو الموظفين لارتكاب الغش؛

معايير المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلّق بها من إفصاحات"، الفقرة 14

<sup>32</sup> ISA 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*, paragraph 14

معايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 17 و 42–43

<sup>31</sup>

<sup>33</sup>

<sup>34</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 17 and A42–A43

<p>b. How one or more individuals among management, those charged with governance, or employees could perpetrate and conceal fraudulent financial reporting; and</p>	<p>بـ. كيف يمكن لواحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحكمة أو الموظفين ارتكاب وإخفاء التقرير المالي المغشوش؛</p>
<p>c. How assets of the entity could be misappropriated by management, those charged with governance, employees or third parties.</p>	<p>جـ. كيف يمكن للإدارة أو المكلفين بالحكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة اختلاس أصول المنشأة.</p>
<p>(iii) Which types of revenue, revenue transactions or relevant assertions may give rise to the risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition; and</p>	<p>(3) أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات ذات الصلة التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات؛</p>
<p>(iv) How management may be able to override controls. (Ref: Para. A58)</p>	<p>(4) الطرق الممكنة لقدرة الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة. (راجع: الفقرة 58)</p>
<p>(b) A consideration of any fraud or suspected fraud that may impact the overall audit strategy and audit plan, including fraud that has occurred at the entity during the current or prior years.</p>	<p>(بـ) النظر في أي غش أو شبهة غش قد يؤثر على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخططة المراجعة، بما في ذلك الغش الذي حدث في المنشأة خلال السنة الحالية أو السنوات السابقة.</p>
<p><i>Analytical Procedures Performed and Unusual or Unexpected Relationships Identified</i></p>	<p>الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها والعلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها</p>
<p>30. The auditor shall determine whether unusual or unexpected relationships that have been identified in performing analytical procedures, including those related to revenue accounts, may indicate risks of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A60)</p>	<p>.30 يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة 60)</p>

<b>Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control</b>	التوصل إلى فهم للمنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
<i>Understanding the Entity and Its Environment, and the Applicable Financial Reporting Framework</i>	فهم المنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق
31. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>36</sup> based on the auditor's understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's accounting policies, the auditor shall obtain an understanding of matters that may lead to an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors. (Ref: Para. A61–A70)	.31 عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، <sup>35</sup> على فهم المراجع للمنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمور التي قد تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى. (راجع: الفقرات 61–A70)
<i>Understanding the Components of the Entity's System of Internal Control</i>	فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
Control Environment	بيئة الرقابة
32. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>38</sup> the auditor shall:	.32 عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، <sup>37</sup> يجب على المراجع:
(a) Obtain an understanding of:	(ا) التوصل إلى فهم لما يلي:
(i) How management's oversight responsibilities are carried out, such as the entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values, including how management communicates with its employees its views on business practices and ethical behavior with respect to the prevention and detection of fraud. (Ref: Para. A71–A72)	(1) كيفية تنفيذ المسؤوليات الإشرافية للإدارة، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، بما في ذلك طريقة إبلاغ الإدارة الموظفين بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي فيما يخص منع الغش واكتشافه. (راجع: الفقرتين 71–A72)
(ii) The entity's whistleblower program (or other program to report fraud), if the entity has such a program, including how management and, if applicable, those charged with governance address allegations of fraud made through the program. (Ref: Para. A73–A75)	(2) برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش)، إذا كان لدى المنشأة مثل هذا البرنامج، بما في ذلك كيفية تعامل الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحكومة، مع المزاعم المتعلقة بالغش التي يتم تقديمها من خلال البرنامج. (راجع: الفقرات 73–A75)

<sup>35</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 19

<sup>36</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 19

<sup>37</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 21

<sup>38</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 21

<p>(iii) How those charged with governance exercise oversight of management's processes for identifying and responding to the fraud risks and the controls that management has established to address these risks. (Ref: Para. A76–A79)</p>	<p>(3) كيفية ممارسة المكلفين بالحكومة لإشرافهم على الآليات التي تتبعها الإدارة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها، وأدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة لمواجهة هذه المخاطر. (راجع: الفقرات 76–79)</p>
<p>(b) Make inquiries of management regarding management's communications with those charged with governance regarding its processes for identifying and responding to the risks of fraud in the entity.</p>	<p>(ب) الاستفسار من الإدارة عن اتصالاتها مع المكلفين بالحكومة بشأن آلياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها.</p>
<p>(c) Make inquiries of those charged with governance about: (Ref: Para. A80–A82)</p>	<p>(ج) الاستفسار من المكلفين بالحكومة عما يلي: (راجع: الفقرات 80–82)</p>
<p>(i) Whether they have knowledge of any fraud or suspected fraud including allegations of fraud, including those received from tips or complaints, affecting the entity, and if so, how they have responded to such matters;</p>	<p>(1) ما إذا كانوا على علم بأي غش أو شبهة غش بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، بما فيها تلك التي يتم تلقها من خلال البلاغات أو الشكاوى، مما له تأثير على المنشأة، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب الاستفسار عن كيفية استجابتهم لتلك الأمور؛</p>
<p>(ii) Their views about whether and how the financial statements may be materially misstated due to fraud, including their views on possible areas that are susceptible to misstatement due to management bias or management fraud; and</p>	<p>(2) وجهات نظرهم بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، وكيفية ذلك التحريف، بما في ذلك وجهات نظرهم بشأن المجالات المحتملة المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو غش الإدارة؛</p>
<p>(iii) Whether they are aware of deficiencies in the system of internal control related to the prevention and detection of fraud, and the remediation efforts to address such deficiencies.</p>	<p>(3) ما إذا كانوا على دراية بوجود أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمنع الغش واكتشافه، والجهود التصحيحية لعلاج أوجه القصور تلك.</p>
<p>The Entity's Risk Assessment Process</p>	<p>آلية المنشأة لتقييم المخاطر</p>
<p>33. In applying ISA 315 (Revised 2019),<sup>40</sup> the auditor shall:</p>	<p>33. عند تطبيق معيار المراجعة 315 (المحدث في عام 2019)،<sup>39</sup> يجب على المراجع:</p>
<p>(a) Obtain an understanding of how the</p>	<p>(أ) التوصل إلى فهم لكيفية إنجاز ما يلي من خلال آلية</p>

entity's risk assessment process: (Ref: Para. A83–A91, A107)	المنشأة لتقدير المخاطر: (راجع: الفقرات 83–91، 107)
(i) Identifies fraud risks related to the misappropriation of assets and fraudulent financial reporting, including any classes of transactions, account balances, or disclosures for which risks of fraud exist;	(1) التعرف على مخاطر الغش المتعلقة باختلاس الأصول والتقرير المالي المغشوшен، بما في ذلك أي فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات تنطوي على مخاطر غش؛
(ii) Assesses the significance of the identified fraud risks, including the likelihood of their occurrence; and	(2) تقييم أهمية مخاطر الغش التي تم التعرف عليها، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛
(iii) Addresses the assessed fraud risks.	(3) مواجهة مخاطر الغش التي تم تقييمها.
(b) Make inquiries of management and of other appropriate individuals within the entity about: (Ref: Para. A92–A95)	(ب) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعينين داخل المنشأة عما يلي: (راجع: الفقرات 92–95)
(i) Whether they have knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity; and	(1) ما إذا كانوا على علم بأي غش أو شبهة غش، بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، مما له تأثير على المنشأة؛
(ii) Their views about whether and how the financial statements may be materially misstated due to fraud.	(2) وجهات نظرهم بشأن ما إذا كانت القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، وكيفية ذلك التحريف.
The Entity's Process to Monitor the System of Internal Control	آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية
34. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>42</sup> the auditor shall:	34. عند تطبيق معيار المراجعة 315 (المحدث في عام 2019)، <sup>41</sup> يجب على المراجع:
(a) Obtain an understanding of:	(أ) التوصل إلى فهم لما يلي:
(i) Aspects of the entity's process to monitor the system of internal control that address the ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud, and the identification and remediation of related control deficiencies identified; and (Ref: Para. A96)	(1) الجوانب في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية التي تتناول التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة لمنع الغش أو اكتشافه، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة ذات العلاقة التي تم التعرف عليها، وعلاجها: (راجع: الفقرة 96)
(ii) If the entity has an internal audit function, the internal audit function's objectives in respect	(2) أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، في حال وجود تلك الوظيفة داخل المنشأة، فيما

<p>of monitoring controls over risks of fraud.</p>	<p>يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة المطبقة على مخاطر الغش.</p>
<p>(b) If the entity has an internal audit function, make inquiries of appropriate individuals within the internal audit function about whether: (Ref: Para. A97–A98)</p>	<p>(ب) الاستفسار من الأفراد المعينين في وظيفة المراجعة الداخلية، في حال وجود تلك الوظيفة داخل المنشأة، بشأن ما إذا كانوا: (راجع: الفقرتين 97–98)</p>
<p>(i) They have performed any procedures in respect of monitoring controls over risks of fraud during the period;</p>	<p>(1) قد نفذوا أي إجراءات تتعلق بمتابعة أدوات الرقابة المطبقة على مخاطر الغش خلال الفترة؛</p>
<p>(ii) They have knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity and to obtain their views about the risks of fraud; and</p>	<p>(2) على علم بأي غش أو شبهة غش، بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، مما له تأثير على المنشأة ولمعرفة وجهات نظرهم بشأن مخاطر الغش؛</p>
<p>(iii) They are aware of deficiencies in the system of internal control related to the prevention and detection of fraud.</p>	<p>(3) على دراية بوجود أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمنع الغش واكتشافه.</p>
<p>The Information System and Communication</p>	<p>نظام المعلومات والاتصالات</p>
<p>35. In applying ISA 315 (Revised 2019),<sup>44</sup> the auditor's understanding of the entity's information system and communication relevant to the preparation of the financial statements shall include understanding how journal entries and other adjustments are initiated, processed, recorded, and corrected as necessary. (Ref: Para. A99–A101)</p>	<p>35. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>43</sup> يجب أن يشمل فهم المراجع لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية في كيفية إنشاء قيود اليومية والتعدلات الأخرى، وكيفية معالجتها وتسجيلها وتصحيحها عند الحاجة. (راجع: الفقرات 99–101)</p>
<p>Control Activities</p>	<p>أنشطة الرقابة</p>
<p>36. In applying ISA 315 (Revised 2019),<sup>46</sup> the auditor's understanding of the entity's control activities shall include identifying controls that address risks of material misstatement due to fraud at the assertion level, including controls over journal entries and other adjustments, designed to prevent or detect fraud. (Ref: Para. A102–A107)</p>	<p>36. عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>45</sup> يجب أن يشمل فهم المراجع لأنشطة الرقابة لدى المنشأة التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات، بما في ذلك أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية والتعدلات الأخرى، المصممة لمنع الغش أو اكتشافه. (راجع: الفقرات 102–107)</p>

<sup>44</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 25

<sup>43</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 25

<sup>46</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26

<sup>45</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 26

<i>Control Deficiencies Within the Entity's System of Internal Control</i>	أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
37. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>48</sup> based on the auditor's evaluation of each of the components of the entity's system of internal control, the auditor shall determine whether there are deficiencies in internal control identified that are relevant to the prevention or detection of fraud. (Ref: Para. A108–A109)	37. <sup>47</sup> عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، <sup>48</sup> وبناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور ذات صلة بمنع الغش أو اكتشافه في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرتين 108–109)
<b>Evaluation of Fraud Risk Factors</b>	تقييم عوامل خطر الغش
38. The auditor shall evaluate whether the audit evidence obtained from the risk assessment procedures and related activities indicates that one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A24–A26 and A110–A112)	38. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها تشير إلى وجود عامل واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش. (راجع: الفقرات 24–26، 110–112)
<b>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Due to Fraud</b>	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقديرها
39. In applying ISA 315 (Revised 2019), <sup>50</sup> the auditor shall:	39. <sup>49</sup> عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، <sup>50</sup> يجب على المراجع:
(a) Identify and assess the risks of material misstatement due to fraud and determine whether they exist at the financial statement level, or the assertion level for classes of transactions, account balances and disclosures, taking into account fraud risk factors. (Ref: Para. A113–A114, A116)	(ا) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقديرها، وتحديد ما إذا كانت توجد على مستوى القوائم المالية، أو مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، مع مراعاة عوامل خطر الغش. (راجع: الفقرات 113–116، 114)
(b) Treat those assessed risks of material misstatement due to fraud as significant risks. Accordingly, to the extent not already done so, the auditor shall identify controls that address such significant risks, evaluate whether they have been designed effectively to address the risks of material misstatement, or designed effectively to support the operation of other controls, and determine whether they have been implemented. (Ref: Para. A115)	(ب) التعامل مع مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش تلك التي تم تقديرها على أنها مخاطر مهمة. وبناءً عليه، وفي حال عدم القيام بذلك بالفعل، يجب على المراجع التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه تلك المخاطر المهمة، وتقدير ما إذا كانت مصممة بفاعلية لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها. (راجع: الفقرة 115)

<sup>47</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 27

<sup>48</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 27

<sup>49</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرات 28–34

<sup>50</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 28–34

<i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i>	مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة
40. Due to the unpredictable way in which management is able to override controls and irrespective of the auditor's assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall: (Ref: Para. A117-A118)	.40. نظراً للطريقة غير المتوقعة التي يمكن للإدارة من خلالها تجاوز أدوات الرقابة، وبغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين 117-118)
(a) Treat the risks of management override of controls as risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level; and	(أ) التعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة على أنها مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية؛
(b) Determine whether such risks affect the assessment of risks at the assertion level.	(ب) تحديد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات.
<i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud in Revenue Recognition</i>	مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات
41. When identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud, the auditor shall, based on a presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition, determine which types of revenue, revenue transactions or relevant assertions give rise to such risks, taking into account related fraud risk factors. (Ref: Para. A119-A125)	.41. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على فرضية بأنه توجد مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات، تحديد أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات ذات الصلة التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر، مع مراعاة عوامل خطر الغش ذات العلاقة. (راجع: الفقرات 119-125)
<b>Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud</b>	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها
<i>Designing and Performing Audit Procedures in a Manner That Is Not Biased</i>	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة غير منحازة
42. The auditor shall design and perform audit procedures in response to the assessed risks of material misstatement due to fraud in a manner that is not biased towards obtaining audit evidence that may corroborate management's assertions or towards excluding audit evidence that may contradict such assertions.	.42. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها بطريقة لا تتحيز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد إقرارات الإدارة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع تلك الإقرارات.
<i>Unpredictability in the Selection of Audit Procedures</i>	عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة
43. In determining responses to address assessed risks of material misstatement due to fraud, the auditor shall incorporate an element of unpredictability in the selection of	.43. عند تحديد الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، يجب على المراجع إدخال عنصر

<p>the nature, timing and extent of audit procedures. (Ref: Para. A126–A127)</p>	<p>المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرتين 126–127)</p>
<p><i>Overall Responses</i></p>	<p>الاستجابات العامة</p>
<p>44. In accordance with ISA 330,<sup>52</sup> the auditor shall determine overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level. (Ref: Para. A128)</p>	<p>.44 وفقاً لمعايير المراجعة (330)،<sup>51</sup> يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش الذى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرة 128)</p>
<p>45. In determining overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level, the auditor shall evaluate whether the selection and application of accounting policies by the entity, particularly those related to subjective measurements and complex transactions, may be indicative of fraudulent financial reporting.</p>	<p>.45 عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش الذى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش.</p>
<p><i>Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level</i></p>	<p>إجراءات المراجعة للإجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش الذى تم تقييمها على مستوى الإقرارات</p>
<p>46. In accordance with ISA 330,<sup>54</sup> the auditor shall design and perform further audit procedures whose nature, timing and extent are based on and are responsive to the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level. (Ref: Para. A129–A135)</p>	<p>.46 وفقاً لمعايير المراجعة (330)،<sup>53</sup> يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتنسجم في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش الذى تم تقييمها على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات 129–135)</p>
<p><i>Audit Procedures Responsive to Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i></p>	<p>إجراءات المراجعة للإجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة</p>
<p>47. Irrespective of the auditor's assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall design and perform the audit procedures in accordance with paragraphs 48–52, and determine whether other audit procedures are needed in addition to those in paragraphs 48–52, in order to respond to the identified risks of management override of controls.</p>	<p>.47 بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات 48–52، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرات 48–52، لأجل الاستجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها.</p>
<p>Journal Entries and Other Adjustments</p>	<p>قيود اليومية والتعدلات الأخرى</p>

<sup>52</sup> ISA 330, paragraph 5

<sup>51</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 5

<sup>54</sup> ISA 330, paragraph 6

<sup>53</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 6

<p>48. The auditor shall design and perform audit procedures to test the appropriateness of journal entries recorded in the general ledger and other adjustments made in the preparation of the financial statements. (Ref: Para. A136–A139)</p>	<p>48. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرات 136–139)</p>
<p>49. In designing and performing audit procedures in accordance with paragraph 48, the auditor shall: (Ref: Para. A99)</p>	<p>49. عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة 48، يجب على المراجع: (راجع: الفقرة 99)</p>
<p>(a) Make inquiries of individuals involved in the financial reporting process about their knowledge of inappropriate or unusual activity relating to the processing of journal entries and other adjustments;</p>	<p>(أ) الاستفسار من الأفراد المشاركون في آلية التقرير المالي عن علمهم بوجود أنشطة غير مناسبة أو غير معتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛</p>
<p>(b) Obtain audit evidence about the completeness of the population of journal entries and other adjustments made throughout the period; (Ref: Para. A140 and A147)</p>	<p>(ب) الحصول على أدلة مراجعة بشأن اكتمال مجتمع قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت طوال الفترة؛ (راجع: الفقرتين 140، 147)</p>
<p>(c) Select journal entries and other adjustments made at the end of a reporting period; and (Ref: Para. A141–A143, A144 and A146–A147)</p>	<p>(ج) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛ (راجع: الفقرات 141–143، 147–146، 144)</p>
<p>(d) Determine the need to test journal entries and other adjustments made throughout the period. (Ref: Para. A142–A143 and A145–A146)</p>	<p>(د) تحديد مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت طوال الفترة. (راجع: الفقرات 142–143، 145–146)</p>
<p>Accounting Estimates</p>	<p>التقديرات المحاسبية</p>
<p>50. In applying ISA 540 (Revised),<sup>56</sup> if indicators of possible management bias are identified, the auditor shall evaluate whether they may represent a risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A148–A150)</p>	<p>50. عند تطبيق معيار المراجعة (540) (المحدث)،<sup>55</sup> فإنه في حال التعرف على مؤشرات تدل على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المؤشرات قد تمثل خطراً للتحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات 148–150)</p>
<p>51. In performing the evaluation in accordance with paragraph 50, the auditor shall:</p>	<p>51. عند تنفيذ التقويم وفقاً للفقرة 50، يجب على المراجع:</p>
<p>(a) Consider the audit evidence obtained from the retrospective review performed in accordance with paragraph 28; and</p>	<p>(أ) النظر في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من الفحص الذي تم تنفيذه بأثر رجعي وفقاً للفقرة 28؛</p>
<p>(b) If indicators of possible management bias are identified, reevaluate the accounting estimates taken as a</p>	<p>(ب) إعادة تقويم التقديرات المحاسبية ككل في حال التعرف على مؤشرات تدل على احتمال تحيز الإدارة.</p>

معايير المراجعة (540) (المحدث)، الفقرة 32

55

<sup>56</sup> ISA 540 (Revised), paragraph 32

whole. (Ref: Para. A150–A152)	(راجع: الفقرات 150–152)
Significant Transactions Outside the Normal Course of Business or Otherwise Appear Unusual	المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو التي يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى
52. For significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual given the auditor's understanding of the entity and its environment and information from other sources obtained during the audit, the auditor shall evaluate whether the business rationale (or the lack thereof) of the transactions suggests that they may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets. (Ref: Para. A153)	52. فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي يبدو أنها غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيتها والمعلومات التي تم الحصول عليها من المصادر الأخرى أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى أنه ربما يكون قد تم الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغلوظ أو لاخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة 153)
<i>Analytical Procedures Performed Near the End of the Audit in Forming an Overall Conclusion</i>	الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام
53. In applying ISA 520, <sup>58</sup> the auditor shall determine whether the results of analytical procedures that are performed near the end of the audit, when forming an overall conclusion as to whether the financial statements are consistent with the auditor's understanding of the entity, indicate a previously unrecognized risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A154–A155)	53. عند تطبيق معيار المراجعة (ISA 520), <sup>57</sup> يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تنسق مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطير تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرتين 154–155)
<b>Overall Evaluation Based on Audit Procedures Performed</b>	التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة
54. In applying ISA 330, <sup>60</sup> the auditor shall evaluate, based on the audit procedures performed and audit evidence obtained, whether:	54. عند تطبيق معيار المراجعة (ISA 330), <sup>59</sup> يجب على المراجع تقويم ما يلي استناداً إلى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها:
(a) The assessments of the risks of material misstatement due to fraud remain appropriate; and	(ا) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش لا تزال مناسبة:
(b) Sufficient appropriate audit evidence has been obtained in response to the assessed risks of material misstatement due to fraud.	(ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها.

معيار المراجعة (ISA 330) "الإجراءات التحليلية"، الفقرة 6<sup>57</sup><sup>58</sup> ISA 520, *Analytical Procedures*, paragraph 6معيار المراجعة (ISA 330)، الفقرات 25–26، أ1–A64<sup>59</sup><sup>60</sup> ISA 330, paragraphs 25–26, A62–A64

<b>Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. A7–A11, A28 and A156–A172)</b>	<p><b>الغش أو شبهة الغش (راجع: الفقرات 7–11، 28، 156–172)</b></p>
<p>55. If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall obtain an understanding of the matter(s) in order to determine the effect on the audit engagement. In doing so, the auditor shall: (Ref: Para. A158–A162)</p>	<p>.55 إذا تعرف المراجع على غش أو شبهة غش، يجب عليه التوصل إلى فهم للأمر لأجل تحديد تأثير ذلك على ارتباط المراجعة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع: (راجع: الفقرات 158–162)</p>
<p>(a) Make inquiries about the matter(s) with the appropriate level of management and, when appropriate in the circumstances, make inquiries about the matter(s) with those charged with governance;</p>	<p>(ا) الاستفسار عن الأمر من المستوى الإداري المناسب، وعندما يكون ذلك مناسباً في ظل الظروف القائمة، الاستفسار عن الأمر من المكلفين بالحكمة:</p>
<p>(b) If the entity has a process to investigate the matter(s), evaluate whether it is appropriate in the circumstances; and</p>	<p>(ب) إذا كان لدى المنشأة آلية للتحري عن الأمر، تقويم ما إذا كانت تلك الآلية مناسبة في ظل الظروف القائمة:</p>
<p>(c) If the entity has implemented remedial actions to respond to the matter(s), evaluate whether they are appropriate in the circumstances.</p>	<p>(ج) إذا كانت المنشأة قد طبقت تصرفات تصحيحية للاستجابة للأمر، تقويم ما إذا كانت تلك التصرفات مناسبة في ظل الظروف القائمة.</p>
<p>56. Except for fraud or suspected fraud determined by the auditor to be clearly inconsequential based on the procedures performed in paragraph 55, the engagement partner shall: (Ref: Para. A163–A165)</p>	<p>.56 باستثناء حالات الغش أو شبهة الغش التي يحددها المراجع بوضوح على أنها بلا تبعات مهمة استناداً إلى الإجراءات المنفذة في الفقرة 55، يجب على الشريك المسئول عن الارتباط: (راجع: الفقرات 163–165)</p>
<p>(a) Determine whether:</p>	<p>(ا) تحديد ما إذا كان:</p>
<p>(i) To perform additional risk assessment procedures to provide an appropriate basis for the identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud in accordance with ISA 315 (Revised 2019);</p>	<p>(1) سينفذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقديرها وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019):</p>
<p>(ii) To design and perform further audit procedures to appropriately respond to the risks of material misstatement due to fraud in accordance with ISA 330; and</p>	<p>(2) سيصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة بشكل مناسب لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (330):</p>
<p>(iii) There are additional responsibilities for the auditor under law, regulation or relevant ethical requirements about the entity's non-compliance with laws or regulations in</p>	<p>(3) توجد مسؤوليات إضافية على المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة أو اللوائح وفقاً لمعيار المراجعة (250) (المحدث).</p>

<p>accordance with ISA 250 (Revised).</p> <p>(b) If applicable, consider the impact on prior period audits.</p>	<p>(ب) النظر، عند الاقتضاء، في الأثر على عمليات مراجعة الفترات السابقة.</p>
<p>57. If the auditor identifies a misstatement due to fraud, the auditor shall: (Ref: Para. A166–A172)</p>	<p>.57 إذا اكتشف المراجع تحريفاً بسبب الغش، فيجب عليه: (راجع: الفقرات 166–172<sup>61</sup>)</p>
<p>(a) Determine whether the identified misstatement is material by considering the nature of the qualitative or quantitative circumstances giving rise to the misstatement;</p>	<p>(أ) تحديد ما إذا كان التحريف المكتشف جوهرياً عن طريق النظر في طبيعة الظروف النوعية أو الكمية التي نشأ عنها التحريف؛</p>
<p>(b) Determine whether control deficiencies exist, including significant deficiencies in internal control related to the prevention or detection of fraud, relating to the identified fraud or suspected fraud;</p>	<p>(ب) تحديد ما إذا كانت توجد أوجه قصور في الرقابة، بما في ذلك أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية المتعلقة بمنع الغش أو اكتشافه، فيما يتعلق بحاله الغش أو شبهة الغش التي تم التعرف عليها؛</p>
<p>(c) Determine the implications of the misstatement in relation to other aspects of the audit, including when the auditor has reason to believe that management is involved; and</p>	<p>(ج) تحديد الآثار المتربطة على التحريف فيما يتعلق بالجانب الأخرى من المراجعة، بما في ذلك عندما يكون لدى المراجع سبب يدعوه إلى الاعتقاد بتورط الإدارة؛</p>
<p>(d) Reconsider the reliability of management's representations and audit evidence previously obtained, including when the circumstances or conditions giving rise to the misstatement indicate possible collusion involving employees, management or third parties.</p>	<p>(د) إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في السابق، بما في ذلك عندما تشير الظروف أو الأحوال التي نشأ عنها التحريف إلى احتمال وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.</p>
<p>58. If the auditor determines that the financial statements are materially misstated due to fraud or the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to enable the auditor to conclude whether the financial statements are materially misstated due to fraud, the auditor shall:</p>	<p>.58 إذا حدد المراجع أن القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري بسبب الغش أو إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتمكنه من التوصل إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري بسبب الغش، فيجب على المراجع:</p>
<p>(a) Determine the implications for the audit and the auditor's opinion on the financial statements in accordance with ISA 705 (Revised);<sup>62</sup> and</p>	<p>(أ) تحديد ما يتربط على ذلك من آثار على المراجعة وعلى رأي المراجع بشأن القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة<sup>61</sup>: (705)</p>
<p>(b) If appropriate, obtain advice from legal counsel.</p>	<p>(ب) استشارة مستشار قانوني، إن كان ذلك مناسباً.</p>

معايير المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

<sup>61</sup><sup>62</sup> ISA 705 (Revised), *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*

Auditor Unable to Continue the Audit Engagement	عدم قدرة المراجع على الاستمرار في ارتباط المراجعة
59. If, as a result of a misstatement resulting from fraud or suspected fraud, the auditor encounters exceptional circumstances that bring into question the auditor's ability to continue performing the audit engagement, the auditor shall:	.59 إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو شبهة غش، مما يثير تساؤلات حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:
(a) Determine the professional and legal responsibilities applicable in the circumstances, including whether there is a requirement for the auditor to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities;	(أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظمية المنطبقة في هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب على المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية:
(b) Consider whether it is appropriate to withdraw from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation;	(ب) النظر فيما إذا كان من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛
(c) If the auditor withdraws:	(ج) في حال انسحابه:
(i) Discuss with the appropriate level of management and those charged with governance the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal; and	(1) مناقشة الانسحاب من الارتباط وأسبابه التي دعته إلى الانسحاب مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحكمة؛
(ii) Determine whether there is a professional or legal requirement to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities, the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal; and (Ref: Para. A173–A176)	(2) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يقضي بتقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك؛ (راجع: الفقرات 173–176)
(d) Where law or regulation prohibits the auditor from withdrawing from the engagement, consider whether the exceptional circumstances will result in a disclaimer of opinion on the financial statements.	(د) النظر فيما إذا كانت تلك الظروف الاستثنائية ستؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع الانسحاب من الارتباط.
<b>Auditor's Report</b>	<b>تقرير المراجع</b>
<i>Determining Key Audit Matters Related to Fraud</i>	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش

60. In applying ISA 701, <sup>64</sup> the auditor shall determine, from the matters related to fraud communicated with those charged with governance, those matters that required significant auditor attention in performing the audit. In making this determination, the auditor shall take into account the following: (Ref: Para. A177–A183)	عند تطبيق معيار المراجعة (701), <sup>63</sup> يجب على المراجع أن يحدد، من بين الأمور المتعلقة بالغش التي تم إبلاغها إلى المكلفين بالحكومة، تلك الأمور التي طلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع: الفقرات 177–183)
(a) Identified and assessed risks of material misstatement due to fraud;	(أ) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها وتم تقييمها:
(b) The identification of fraud or suspected fraud; and	(ب) التعرف على الغش أو شبهة الغش:
(c) The identification of significant deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud.	(ج) التعرف على أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تُعد ذات صلة بمنع الغش واكتشافه.
61. In applying ISA 701, <sup>66</sup> the auditor shall determine which of the matters determined in accordance with paragraph 60 were of most significance in the audit of the financial statements of the current period and therefore are key audit matters. (Ref: Para. A184–A186)	عند تطبيق معيار المراجعة (701), <sup>65</sup> يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة 60 الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد أموراً رئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات 184–186)
<i>Communicating Key Audit Matters Related to Fraud</i>	الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش
62. In applying ISA 701, <sup>68</sup> in the Key Audit Matters section of the auditor's report, the auditor shall use an appropriate subheading that clearly describes that the matter relates to fraud. (Ref: Para. A187–A192)	عند تطبيق معيار المراجعة (701), <sup>67</sup> يجب على المراجع أن يستخدم في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة ضمن تقريره عنواناً فرعياً مناسباً يبين بوضوح أن الأمر يتعلق بالغش. (راجع: الفقرات 187–192)
<b>Written Representations</b>	الإفادات المكتوبة
63. The auditor shall obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance that: (Ref: Para. A193–A194)	يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال من المكلفين بالحكومة، بأنهم: (راجع: الفقرتين 193–194)
(a) They acknowledge their responsibility for the design, implementation, and maintenance of internal control to prevent or detect fraud and have	(أ) يقرّون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقاتها وصونها لمنع الغش أو اكتشافه، وأنهم قد أوفوا بتلك المسؤوليات على نحو مناسب:

معيار المراجعة (701)، الفقرة 9

63

<sup>64</sup> ISA 701, paragraph 9

معيار المراجعة (701)، الفقرة 10

65

<sup>66</sup> ISA 701, paragraph 10

معيار المراجعة (701)، الفقرة 11

67

<sup>68</sup> ISA 701, paragraph 11

	appropriately fulfilled those responsibilities;	
(b)	They have disclosed to the auditor the results of management's assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud;	(ب) قد أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش؛
(c)	They have disclosed to the auditor their knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity involving:	(ج) قد أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي غش أو شبهة غش، بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، مما له تأثير على المنشأة و تكون الأطراف المتورطة فيه هي:
(i)	Management;	(1) الإدارة؛ أو
(ii)	Employees who have significant roles in internal control; or	(2) الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
(iii)	Others where the fraud could have an effect on the financial statements; and	(3) آشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير على القوائم المالية؛
(d)	They have disclosed to the auditor their knowledge of suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity's financial statements communicated by employees, former employees, analysts, regulators, or others.	(د) قد أفصحوا للمراجع عن علمهم ب شبكات الغش، بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، التي تؤثر على القوائم المالية للمنشأة التي أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو غيرهم.
<b>Communications with Management and Those Charged with Governance</b>		الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحكومة
<i>Communication with Management</i>		الاتصال بالإدارة
64.	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall communicate these matters, unless prohibited by law or regulation, on a timely basis with the appropriate level of management in order to inform those with primary responsibility for the prevention and detection of fraud of matters relevant to their responsibilities. (Ref: Para. A195–A196)	ما لم يكن ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا تعرف على غش أو شبهة غش، فيجب عليه الإبلاغ عن هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إعلام من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع الفقرتين 195—196)
<i>Communication with Those Charged with Governance</i>		الاتصال بالمكلفين بالحكومة
65.	Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity, if the auditor identifies fraud or suspected fraud, involving:	ما لم يكن جميع المكلفين بالحكومة مشاركون في إدارة المنشأة، فإنه إذا تعرف المراجع على حالات غش أو شبهة غش متورط فيها:
(a)	Management;	(أ) الإدارة؛ أو
(b)	Employees who have significant roles in internal control; or	(ب) الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في الرقابة

الداخلية؛ أو	
(c) Others, except for matters that are clearly inconsequential,	(ج) آخرون، باستثناء الأمور التي من الواضح أنها بلا تبعات مهمة،
<p>the auditor shall communicate these matters with those charged with governance on a timely basis. If the auditor identifies suspected fraud involving management, the auditor shall communicate the suspected fraud with those charged with governance and discuss with them the nature, timing, and extent of audit procedures necessary to complete the audit. Such communications with those charged with governance are required unless the communication is prohibited by law or regulation. (Ref: Para. A195 and A197–A199)</p>	<p>فيجب على المراجع الإبلاغ عن هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المكلفين بالحكومة. وإذا تعرف المراجع على شبهة غش تورطت فيها الإدارة، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحكومة بشبهة الغش ومناقشتهم في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويتعين إجراء هذه الاتصالات مع المكلفين بالحكومة ما لم يكن ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات 195 وأ-197-199)</p>
66. The auditor shall communicate, unless prohibited by law or regulation, with those charged with governance any other matters related to fraud that are, in the auditor's judgment, relevant to the responsibilities of those charged with governance. (Ref: Para. A195 and A200)	.66. مالم يكن ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحكومة بأي أمور أخرى تتعلق بالغش وُبعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين 195، 200)
<b>Reporting to an Appropriate Authority Outside the Entity</b>	<b>التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة</b>
67. If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall determine whether law, regulation or relevant ethical requirements: (Ref: Para. A201–A205)	.67. إذا تعرف المراجع على غش أو شبهة غش، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات 201-205)
(a) Require the auditor to report to an appropriate authority outside the entity.	(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.
(b) Establish responsibilities or rights under which reporting to an appropriate authority outside the entity may be appropriate in the circumstances.	(ب) تفرض مسؤوليات أو حقوقاً قد يكون من المناسب بموجهاً، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.
<b>Documentation</b>	<b>التوثيق</b>
68. In applying ISA 230, <sup>70</sup> the auditor shall include the following in the audit documentation: (Ref: Para. A206)	.68. عند تطبيق معيار المراجعة (230)، <sup>69</sup> يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرة 206)
(a) The matters discussed among the engagement team regarding the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement	(أ) الأمور التي تم مناقশتها بين أعضاء فريق الارتباط بشأن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة

معايير المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة" ، الفقرات 8-11 و-A-7 والملحق

<sup>69</sup><sup>70</sup> ISA 230, Audit Documentation, paragraphs 8–11, A6–A7 and Appendix

due to fraud in accordance with paragraph 29.	للتحريف الجوهرى بسبب الغش وفقاً للفقرة 29.
(b) Key elements of the auditor's understanding in accordance with paragraphs 31–36, the sources of information from which the auditor's understanding was obtained and the risk assessment procedures performed.	(ب) العناصر الرئيسية في فهم المراجع وفقاً للفقرات 31–36، ومصادر المعلومات التي توصل منها المراجع إلى فهمه وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها.
(c) The identified and assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level and at the assertion level, and the rationale for the significant judgments made.	(ج) مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، ومبررات الأحكام المهمة التي تم اتخاذها.
(d) If the auditor has concluded that the presumption that a risk of material misstatement due to fraud related to revenue recognition is not applicable in the circumstances of the engagement, the reasons for that conclusion.	(د) الأسباب وراء استنتاج المراجع أن فرضية وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإبرادات لا تنطبق في ظل ظروف الارتباط إذا كان المراجع قد توصل إلى ذلك الاستنتاج.
(e) The results of audit procedures performed to address the risks of management override of controls, the significant professional judgments made, and the conclusions reached.	(هـ) نتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
(f) Fraud or suspected fraud identified, the results of audit procedures performed, the significant professional judgments made, and the conclusions reached.	(وـ) حالات الغش أو شبهة الغش التي تم التعرف عليها، ونتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
(g) The matters related to fraud or suspected fraud communicated with management, those charged with governance, regulatory and enforcement authorities, and others, including how management, and where applicable, those charged with governance have responded to the matters.	(زـ) الأمور المتعلقة بالغش أو شبهة الغش التي تم التبليغ بها إلى الإدارة والمكلفين بالجودة والسلطات التنظيمية والتنفيذية وغيرهم، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالجودة، لتلك الأمور.
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	<b>المواد التطبيقية والممواد التفسيرية الأخرى</b>
<b>Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance</b>	<b>مسؤوليات المراجع والإدارة والمكلفين بالجودة</b>
<i>Responsibilities of the Auditor (Ref: Para. 2)</i>	(راجع الفقرة 2)
Considerations Specific to Public Sector Entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

A1. The public sector auditor's responsibilities relating to fraud may be a result of law, regulation or other authority applicable to public sector entities or separately covered by the auditor's mandate. Consequently, the public sector auditor's responsibilities may not be limited to consideration of risks of material misstatement of the financial statements but may also include a broader responsibility to consider risks of fraud.	أ. قد تكون مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش ناتجة عن الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تناول تلك المسؤوليات بشكل منفصل في التكليف الرسمي الصادر للمراجع. وبناءً عليه، فقد لا تقتصر مسؤوليات المراجع في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.
<b>Key Concepts in this ISA</b>	<b>المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار</b>
<i>Characteristics of Fraud (Ref: Para. 5)</i>	<i>خصائص الغش (راجع: الفقرة 5)</i>
A2. Fraud, whether fraudulent financial reporting or misappropriation of assets, involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so and some rationalization of the act.	.2. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة للقيام بذلك، وشكل من أشكال التبرير المنطقى للفعل.

أمثلة:

- قد تولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية— خاصةً عند عزم حجم التبعات التي قد تتحملها الإدارة من الإخفاق في تحقيق الأهداف المالية. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد دافع لاختلاس الأصول—على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكاناتهم.
- قد تظهر فرصة متصورة لارتكاب الغش عندما يعتقد الفرد بإمكانية تجاوز أدوات الرقابة، على سبيل المثال، بسبب كون الفرد موضع ثقة أو بسبب علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة.
- قد يبرر الأفراد ارتكاب الأفعال التي تنطوي على غش لأنه قد تكون لديهم مواقف سلوكية أو سمات شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تتيح لهم ارتكاب أفعال غير أمينة عن علم وبشكل متعمد. ومع ذلك، فإن بعض الشرفاء قد يرتكبون الغش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابه.

**Examples:**

- Incentive or pressure to commit fraudulent financial reporting may exist when management is under pressure, from sources outside or inside the entity, to achieve an expected (and perhaps unrealistic) earnings target or financial outcome—particularly when the consequences to management for failing to meet financial goals can be significant. Similarly, individuals may have an incentive to misappropriate assets—for example, because the individuals are living beyond their means.

- A perceived opportunity to commit fraud may exist when an individual believes controls can be overridden, for example, because the individual is in a position of trust or has knowledge of specific control deficiencies.
- Individuals may rationalize committing a fraudulent act as they may possess an attitude, character or set of ethical values that allow them to knowingly and intentionally commit a dishonest act. However, even otherwise honest individuals can commit fraud in an environment that imposes sufficient pressure on them.

A3. Fraudulent financial reporting involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users. It can be caused by the efforts of management to manage earnings to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability. Such earnings management may start out with small actions, or adjustment of assumptions, and changes in judgments by management. Pressures and incentives may lead these actions to increase to the extent that they result in material fraudulent financial reporting.

3. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريرات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدمها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغضون تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على نظرتهم للأداء المنشأة وربحها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة، أو تعديل في الافتراضات، وتغييرات في اتجهادات الإدارة. وقد تؤدي الضغوط والدّوافع إلى زيادة هذه التصرفات إلى الحد الذي ينجم عنه تقرير مالي مغشوش بشكل جوهري.

#### أمثلة:

- اتخاذ الإدارة موقف متعمدة تؤدي إلى تقرير مالي مغشوش عن طريق تحرير القوائم المالية بشكل جوهري بسبب الضغوط للوفاء بتوقعات السوق أو لرغبة في تعظيم الأجر المعتمد على الأداء.
- قيام الإدارة بتخفيض الأرباح بمبلغ ذي أهمية نسبية لتقليل الضرائب.
- قيام الإدارة بتضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي.
- في القطاع العام، التقرير بشكل غير سليم عن الإيرادات أو النقص في التقرير عن النفقات، وبخاصة عند خضوع تلك النفقات لحدود نظامية.

#### Examples:

- Management intentionally takes positions that lead to fraudulent financial reporting by materially misstating the financial statements due to pressures to meet market expectations or a desire to maximize compensation based on performance.
- Management reduces earnings by a material amount to minimize tax.
- Management inflates earnings to secure bank financing.

- In the public sector, misreporting of revenues or underreporting of expenditures, especially when such expenditures are subject to statutory limits.

<p>A4. Fraudulent financial reporting may be accomplished by the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Manipulation, falsification (including forgery), or alteration of accounting records or supporting documentation from which the financial statements are prepared.</li> <li>Misrepresentation in, or intentional omission from, the financial statements of events, transactions or other significant information.</li> <li>Intentional misapplication of the applicable financial reporting framework relating to amounts, classification, manner of presentation, or disclosure.</li> </ul>	<p>4١. قد ينبع التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أُعدت على أساسها القوائم المالية.</li> <li>الإفادات المضللة في القوائم المالية، أو التعمد في إغفال ذكر أحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى في القوائم المالية.</li> <li>سواء التطبيق المتعمد لإطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.</li> </ul>
<p>A5. Fraudulent financial reporting often involves management override of controls that otherwise may appear to be operating effectively. Fraud can be committed by management overriding controls using such techniques as intentionally:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recording fictitious journal entries to manipulate operating results or achieve other objectives.</li> <li>Inappropriately adjusting assumptions and changing judgments used to estimate account balances.</li> <li>Omitting, advancing or delaying recognition in the financial statements of events and transactions that have occurred during the reporting period.</li> <li>Misstating disclosures, including omitting and obscuring disclosures, required by the applicable financial reporting framework, or disclosures that are necessary to achieve fair presentation.</li> <li>Concealing facts that could affect the amounts recorded in the financial statements.</li> </ul>	<p>5١. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية. وقد يتم ارتكاب الغش عن طريق تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة باستخدام أساليب كالقيام عن عمد بما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>تسجيل قيود يومية وهمية للتلاعب في التائج التشغيلية أو لتحقيق أهداف أخرى.</li> <li>تعديل الافتراضات وتغيير الاجهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.</li> <li>حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأخير إثباتها.</li> <li>تحريف الإفصاحات، بما في ذلك حذف وحجب الإفصاحات، التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات الضرورية لتحقيق العرض العادل.</li> <li>إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Engaging in complex transactions that are structured to misrepresent the financial position or financial performance of the entity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الدخول في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Altering records and terms related to transactions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تغيير السجلات والشروط المتعلقة بالمعاملات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Altering reports that would highlight inappropriate activity or transactions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تغيير التقارير التي يفترض أن تسلط الضوء على أنشطة أو معاملات غير مناسبة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Taking advantage of inadequate information processing controls in information technology (IT) applications, including controls over and review of IT application event logs (e.g., modifying the application logic, or where users can access a common database using generic access identification, or modify access identification, to conceal activity).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استغلال ضعف أدوات الرقابة على معالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات، بما في ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بسجلات أحداث تطبيقات تقنية المعلومات (مثل تعديل منطق التطبيق أو عندما يكون للمستخدمين إمكانية الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة باستخدام معرف وصول عام، أو تعديل معرف الوصول، لإخفاء النشاط).</li> </ul>
<p>A6. Misappropriation of assets involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management, who are usually better positioned to disguise or conceal misappropriations in ways that are difficult to detect. In addition, misappropriation of assets can involve third parties who are able to exploit the entity's assets in order to obtain an unjust or illegal advantage. Misappropriation of assets can be accomplished in a variety of ways and is often accompanied by false or misleading records or documents in order to conceal the fact that the assets are missing or have been pledged without proper authorization.</p>	<p>6. يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، ويرتكبه الموظفون في الغالب بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد يتورط أيضاً في اختلاس الأصول الإدارية التي عادةً ما تكون في وضع أفضل يمكنها من تمويه أو إخفاء الاختلاسات بطرق يصعب اكتشافها. وإضافة إلى ذلك، فقد يتورط في اختلاس الأصول أطراف ثالثة لها القدرة على استغلال أصول المنشأة لتحقيق ميزة غير عادلة أو غير قانونية. ويمكن اختلاس الأصول بطرق عدّة، غالباً ما يكون ذلك مقرضاً بسجلات أو مستندات غير حقيقة أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة فقدان الأصول أو رهنه دون تفويض مناسب.</p>

أمثلة:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>الاستيلاء على الأموال (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات المستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعادتها إلى حسابات بنكية خاصة).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>سرقة الأصول (مثل سرقة المخزون للاستخدام الشخصي، سرقة الخردة لإعادة بيعها، سرقة الأصول الرقمية من خلال استغلال المفتاح الخاص بما يتيح للجاني السيطرة على أموال المنشأة، سرقة الملكية الفكرية عن طريق التواطؤ مع منافس للإفصاح عن بيانات تكنولوجية مقابل الحصول على مقابل مادي).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>التبسيب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، أو الرشاوى التي يدفعها الموردون لنذوي مشتريات الشركة مقابل الموافقة على الدفع بأسعار مضخمة، أو المدفوعات لموظفين وهميين).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●</li> </ul>

- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

**Examples:**

- Embezzling funds (e.g., misappropriating collections of accounts receivable or diverting receipts in respect of written-off accounts to personal bank accounts).
- Theft of assets (e.g., stealing inventory for personal use, stealing scrap for resale, theft of digital assets by exploiting a private key and in doing so allowing the perpetrator to control the entity's funds, theft of intellectual property by colluding with a competitor to disclose technological data in return for payment).
- Causing an entity to pay for goods and services not received (e.g., payments to fictitious suppliers, kickbacks paid by suppliers to the entity's purchasing agents in return for approving payment for inflated prices, or payments to fictitious employees).
- Using an entity's assets for personal use (e.g., using the entity's assets as collateral for a personal loan or a loan to a related party).

Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. 7, 8 and 55–58)	الغش أو شبهة الغش (راجع: الفقرات 7، 8، 55–58)
A7. Audit evidence obtained when performing risk assessment procedures and further audit procedures in accordance with this ISA may indicate the existence of fraud or suspected fraud.	7. قد تشير أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لهذا المعيار إلى وجود غش أو شبهة غش.

**أمثلة:**

- عند التوصل إلى فهم لبرنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة، حدد المراجع بلاغاً ورد إلى الخط الساخن للإبلاغ عن الغش في المنشأة، يُفيد بأن الإدارة قد ضحكت الأرباح من خلال إبرام معاملات مع أطراف ذات علاقة تفتقر إلى غرض تجاري.
- عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية للاستجابة لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات الخاصة بالمخزون، حصل المراجع على أدلة مراجعة أشارت إلى احتلال الموظفين لمنتجات من مستودع المنشأة.

**Examples:**

- When obtaining an understanding of the entity's whistleblower program, the auditor identified a tip submitted to the entity's fraud reporting hotline which alleged that

<p>management had inflated earnings by entering into transactions with related parties which lacked a business purpose.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>When performing further audit procedures to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level for inventory, the auditor obtained audit evidence that indicated the possible misappropriation of products from the entity's warehouse by employees.</li> </ul>
--

<p>A8. Audit procedures performed to comply with other ISAs may also bring instances of fraud or suspected fraud to the auditor's attention including, for example, those performed in accordance with ISA 600 (Revised)<sup>72</sup> when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud arising from the consolidation process.</p>	<p>.8١ قد تلفت أيضاً إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى انتباه المراجع إلى حالات غش أو شبهة غش، بما في ذلك على سبيل المثال، الإجراءات التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة (600) (المحدث)<sup>71</sup> عند الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.</p>
<p>A9. The auditor may use automated tools and techniques to perform audit procedures related to identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud or when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud. This may allow the auditor to evaluate large amounts of data more easily to, for example, provide deeper insights or identify unusual trends, which enhances the ability of the auditor to exercise professional skepticism and more effectively challenge management's assertions. The auditor may also use automated tools and techniques to perform audit procedures related to journal entry testing in a more efficient and effective manner. However, the use of automated tools and techniques does not replace the need to maintain professional skepticism and to exercise professional judgment throughout the audit.</p>	<p>.9١ قد يستخدم المراجع الأدوات والأساليب الآلية لتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعلق بالتعرف على مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش، وتقييمها، أو عند الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها. وقد يتبع هذا للمراجع تقويم كميات كبيرة من البيانات بسهولة أكبر، على سبيل المثال، لتقديم رؤى أعمق أو التعرف على الاتجاهات غير المعتادة، مما يعزز قدرة المراجع على ممارسة نزعة الشك المهني ونقد إقرارات الإدارة بفاعلية أكبر. وقد يستخدم المراجع أيضاً الأدوات والأساليب الآلية لتنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة باختبار قيود اليومية بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية. ومع ذلك، فإن استخدام الأدوات والأساليب الآلية لا يغنى عن ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني وممارسة الحكم المهني طوال المراجعة.</p>
<p>A10. For the purpose of this ISA, allegations of fraud by another party involving the entity are treated by the auditor as suspected fraud once the allegations have come to the auditor's attention (e.g., identified as a result of inquiries made by the auditor of management, or when obtaining an understanding of the entity's whistleblower program (or other program to report fraud)). The party making the allegations may be internal or external to the entity. Accordingly,</p>	<p>.10١ لغرض هذا المعيار، يُعامل المراجع المزاعم التي يثيرها طرف آخر بشأن تورط المنشأة في حوادث الغش على أنها شبهة غش فور علم المراجع بهذه المزاعم (على سبيل المثال، ما يتم التعرف عليه نتيجة للاستفسارات التي يوجهها المراجع إلى الإدارة، أو عند التوصل إلى فهم لبرنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش)). وقد يكون الطرف الذي يثير تلك المزاعم من داخل المنشأة أو خارجها.</p>

<sup>71</sup> معيار المراجعة (600) (المحدث) "اعتبارات خاصة— عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجع مكونات المجموعة)" ، الفقرة 38(د)

<sup>72</sup> ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), paragraph 38(d)

<p>the auditor performs audit procedures in accordance with paragraphs 55–58 to address the suspected fraud.</p>	<p>وبناءً عليه، ينفذ المراجع إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات 55–58 لمواجهة شهادات الغش تلك.</p>
<p>A11. Even when an identified misstatement due to fraud is not quantitatively material, it may be qualitatively material depending on:</p>	<p>١١٠. حتى عندما لا يكون التحريف الذي تم التعرف عليه بسبب الغش جوهرياً من الناحية الكمية، فإنه قد يكون جوهرياً من الناحية النوعية تبعاً لما يلي:</p>
<p>(a) Who instigated or perpetrated the fraud – an otherwise insignificant fraud perpetrated by senior management, or a public official is ordinarily considered qualitatively material irrespective of the amount involved. This may in turn give rise to concerns about the integrity of management responsible for the entity's system of internal control.</p>	<p>(أ) هوية من حَرَضَ على الغش أو ارتكبه – يُعد الغش غير المهم الذي ترتكبه الإدارة العليا أو مسؤول حكومي جوهرياً في العادة من الناحية النوعية بغض النظر عن المبلغ ذي الصلة. وقد يؤدي ذلك بدوره إلى إثارة مخاوف بشأن نزاهة الإدارة المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.</p>
<p>(b) Why the fraud was perpetrated – misstatements that are not material quantitatively, either individually or in the aggregate, may have been made intentionally by management to "manage" key performance indicators in order to, for example, meet market expectations, maximize compensation based on performance, or comply with the terms of debt covenants. In the public sector, misstatements may have been made intentionally by management to achieve a surplus when a deficit is prohibited by legislation or to misreport expenses incurred to avoid breaching statutory limits.</p>	<p>(ب) أسباب ارتكاب الغش – ربما تكون التحريفات غير الجوهيرية من الناحية الكمية، سواءً بالنظر إلى كل منها على حدة أو مجتمعة، قد ارتكبها الإدارة عن قصد لأجل "إدارة" مؤشرات الأداء الرئيسية، على سبيل المثال، بغية تلبية توقعات السوق، أو تعظيم الأجر المعتمد على الأداء، أو الامتنال لشروط اتفاقيات الديون. وفي القطاع العام، ربما تكون التحريفات قد ارتكبها الإدارة عن قصد لتحقيق فائض عندما يكون العجز محظوظاً بموجب الأنظمة أو للتقرير بشكل غير سليم عن المصروفات المتکبدة لتجنب مخالففة الحدود النظامية.</p>
<p><i>Inherent Limitations</i> (Ref: Para. 10)</p>	<p>القيود الملازمة (راجع: الفقرة 10)</p>
<p>A12. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud exists because fraud may involve sophisticated and carefully organized schemes designed to conceal it, such as forgery, deliberate failure to record transactions, or intentional misrepresentations being made to the auditor. Such attempts at concealment may be even more difficult to detect when accompanied by collusion. Collusion may cause the auditor to believe that audit evidence is persuasive when it is, in fact, false. The auditor's ability to detect a fraud depends on factors such as the skillfulness of the perpetrator, the frequency and extent of manipulation, the degree of collusion involved, the relative size of individual amounts manipulated, and the seniority of</p>	<p>١٢٠. يعزى السبب في خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش إلى أن الغش قد ينطوي على خطط متطرفة وعُمدَّة بعناية لإخفاء الغش، مثل التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو التضليل المتعتمد في الإفادات التي يتم تقديمها إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما يقترن الإخفاء بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يدفع المراجع إلى الاعتقاد بأن أدلة المراجعة مقنعة رغم أنها، فيحقيقة الأمر، زائفه. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل مثل براعة مرتكب الغش، ومعدل تكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطون في الغش. ورغم أن المراجع قد يكون قادرًا</p>

<p>those individuals involved. While the auditor may be able to identify potential opportunities for fraud to be perpetrated, it is difficult for the auditor to determine whether misstatements in areas requiring judgment such as accounting estimates are caused by fraud or error.</p>	<p>على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، فإنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تتطلب الاجتهاد، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.</p>
<p><i>Professional Skepticism and Professional Judgment (Ref: Para. 13)</i></p>	<p>نزعة الشك المهني والحكم المهني (راجع: الفقرة 13)</p>
<p>A13. ISQM 1<sup>74</sup> requires the firm to design, implement and operate a system of quality management for audits of financial statements. The firm's commitment to an effective system of quality management underpins the requirement for the auditor to exercise professional skepticism when performing the audit engagement. This commitment is recognized and reinforced in the governance and leadership component, including a:</p>	<p>13. يتطلب المعيار الدولي لإدارة الجودة (1)<sup>73</sup> من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة القوائم المالية. ويدعم التزام المكتب بنظام فعال لإدارة الجودة المتطلبات المفروضة على المراجع بممارسة نزعة الشك المهني عند تنفيذ ارتباط المراجعة. ويعترف بهذا الالتزام ويعزز في مكون الحكومة والقيادة، بما في ذلك ما يلي:</p>
<p>(a) Commitment to quality by the leadership of the firm, such as the tone at the top by leadership contributes to the firm's culture which in turn supports and encourages the auditor to focus on the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements.</p>	<p>(ا) التزام قيادة المكتب بالجودة، مثل نهج القيادة على المستويات العليا، يسهم في ثقافة المكتب التي بدورها تدعم وتشجع المراجع على التركيز على مسؤولياته المتعلقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.</p>
<p>(b) Recognition that the resource needs are planned for, and resources are obtained, allocated, or assigned in a manner that is consistent with the firm's commitment to quality, such as resources with the appropriate specialized knowledge and skills that may be needed when performing audit procedures related to fraud in an audit of financial statements.</p>	<p>(ب) الاعتراف بأن الاحتياجات من الموارد يتم التخطيط لها، وأن الموارد يتم الحصول عليها أو توزيعها أو تخصيصها بما يتسم مع التزام المكتب بالجودة، مثل الموارد التي تحظى بالمعرفة والمهارات المتخصصة المناسبة التي قد تكون مطلوبة عند تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.</p>
<p>A14. ISQM 1<sup>76</sup> also explains that the quality of professional judgments exercised by the firm is likely to be enhanced when individuals making such judgments demonstrate an attitude that includes an inquiring mind.</p>	<p>14. يوضح معيار إدارة الجودة (1)<sup>75</sup> أيضاً أنه من المرجح تعزيز جودة الأحكام المهنية التي يمارسها المكتب عندما يبدى الأفراد الذين يتخذون تلك الأحكام موقفاً سلوكياً يشتمل على عقلية متسللة.</p>

<sup>73</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>74</sup> International Standard on Quality Management (ISQM) 1, *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*

المعيار إدارة الجودة (1)، الفقرة 31

<sup>75</sup>

<sup>76</sup> ISQM 1, paragraph A31

Non-Compliance with Laws and Regulations (Ref: Para. 14)	عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 14)
A15. The identification by the auditor of fraud or suspected fraud affecting the entity that has been perpetrated by a third party (see paragraphs 18(a) and A22) may also give rise to additional responsibilities for the auditor in accordance with ISA 250 (Revised).	١٥. قد تنشأ أيضاً مسؤوليات إضافية على المراجع وفقاً لمعايير المراجعة (250) (المحدث) عند تعرفه على حالة غش أو شبهة غش تؤثر على المنشأة ارتكبها طرف ثالث (انظر الفقرتين 18(أ) وأ22).

مثال:

- عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لدى المنشأة، تم إبلاغ المراجع بحدوث اختراق للأمن السيبراني يمكن خلاله طرف ثالث غير مصرح له من الوصول إلى ملفات العملاء السرية لدى المنشأة، بما في ذلك المعلومات المصرفية ذات الصلة. وبعد التوصل إلى فهم لشبهة الغش، حدد الشريك المسؤول عن الارتباط أن اختراق الأمن السيبراني من المرجح أنه خالف أنظمة حماية البيانات المحلية.

**Example:**

- When obtaining an understanding of the entity's general IT controls, the auditor was informed of a cybersecurity breach involving unauthorized access by a third party to the entity's confidential customer files, including related banking information. After obtaining an understanding of the suspected fraud, the engagement partner determined that the cybersecurity breach likely violated local data protection laws.

A16. Complying with the requirements of this ISA may also fulfill certain applicable requirements in ISA 250 (Revised).	١٦. قد يؤدي الالتزام بمتطلبات هذا المعيار إلى الوفاء أيضاً بمتطلبات معينة منطبقه في معيار المراجعة (250) (المحدث).
---	--

مثال:

- عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على محفظة قروض أحد البنوك، تعرف المراجع على مجموعة من القروض تم تقديمها لمنشآت تأسست حديثاً لها صلة بالإدارة العليا وافتقرت إلى الوثائق المناسبة. وحدد المراجع أن الظروف دلت على وجود غش شاب موافقة الإدارة العليا على القروض التي تم منحها للأطراف ذات العلاقة. وبعد التوصل إلى فهم لشبهة الغش وفقاً للفقرة 55، استنتج المراجع أن هذا الفهم كان كافياً أيضاً لتلبية المتطلب الوارد في الفقرة 19(أ) من معيار المراجعة (250) (المحدث). وقُوِّم المراجع الأثر المحتمل على القوائم المالية بسبب الغرامة المترتبة على شبهة مخالفه المنشأة للوائح المصرفية المتعلقة بالإقرارات للأطراف ذات علاقة، وذلك وفقاً للفقرة 19(ب) من معيار المراجعة (250) (المحدث).

**Example:**

- When performing tests of details on a bank's loan portfolio, the auditor identified a series of loans to newly formed entities connected to senior management that lacked appropriate documentation. The auditor determined the circumstances were indicative of fraudulent approvals of loans by senior management to related parties. After obtaining an understanding of the suspected fraud in accordance with paragraph 55, the auditor concluded the understanding was also sufficient to meet the requirement in paragraph 19(a) of ISA 250 (Revised). The auditor evaluated the possible effect on the financial statements of the fine for the entity's suspected violation of banking regulations regarding related-party lending in accordance with paragraph 19(b) of ISA 250 (Revised).

A17. Law, regulation, or relevant ethical requirements may require the auditor to perform additional procedures and take further actions. For example, the International Ethics Standards Board for Accountants' <i>International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)</i> (IESBA Code) requires the auditor to take steps to respond to identified or suspected non-compliance with laws and regulations. <sup>78</sup>	17ٌ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. وعلى سبيل المثال، يتطلب <i>الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين</i> (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولي) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. <sup>(٧٧)</sup>
<b>Relationship with Other ISAs (Ref: Para. 15)</b>	العلاقة بالمعايير الأخرى (راجع: الفقرة 15)
A18. <b>Appendix 5</b> identifies other ISAs that address specific topics that reference fraud or suspected fraud.	18ٌ. يحدد الملحق الخامس معايير أخرى تتناول موضوعات خاصة تشير إلى الغش أو شبهة الغش.
<b>Definitions (Ref: Para. 18)</b>	التعريفات (راجع: الفقرة 18)
<i>Relationship of Fraud with Corruption, Bribery and Money Laundering (Ref: Para. 18(a))</i>	علاقة الغش بالفساد والرشوة وغسل الأموال (راجع: الفقرة 18((ا)))
A19. Depending on the nature and circumstances of the entity, certain laws, regulations or aspects of relevant ethical requirements dealing with corruption, bribery or money laundering may be relevant to the auditor's responsibilities to consider laws and regulations in an audit of financial statements in accordance with ISA 250 (Revised). <sup>80</sup>	19ٌ. بناءً على طبيعة وظروف المنشأة، قد تكون بعض الأنظمة أو اللوائح، أو بعض الجوانب من المتطلبات المسلكية ذات الصلة، المتعلقة بالفساد أو الرشوة أو غسل الأموال مرتبطة بمسؤوليات المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (250) (المحدث). <sup>79</sup>

<sup>77</sup> الميثاق الدولي، القسم 360

يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولي) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

<sup>78</sup> IESBA Code, Section 360

معيار المراجعة (250) (المحدث)، الفقرتان 6 وأ

<sup>79</sup> (٩)<sup>80</sup> ISA 250 (Revised), paragraphs 6 and A6<sup>80</sup> (٩)

<p>A20. Corruption, bribery and money laundering are forms of illegal or unethical acts. Corruption, bribery, and money laundering may be distinct concepts in law or regulation; however, they may also be fraudulent acts, or may be carried out to facilitate or conceal fraud.</p>	<p>20. يُعد الفساد والرشوة وغسل الأموال من صور التصرفات غير القانونية أو غير الأخلاقية. وقد يكون الفساد والرشوة وغسل الأموال مفاهيم متمايزه في الأنظمة أو اللوائح، ولكنها قد تشكل أيضاً تصرفات منظوية على غش، أو قد يتم ارتكابها لتسهيل الغش أو إخفائه.</p>
--	---

أمثلة:

- الفساد المنطوي على غش – تواطأت الإدارة مع أطراف منافسة أخرى لرفع الأسعار أو خفض جودة المنتجات أو الخدمات للمشترين الذين يرغبون في الحصول على المنتجات أو الخدمات من خلال عمليات المنافسة (أي تلاعب بالعطاءات). وانطوت عملية التلاعب بالعطاءات على قيام مقدم العطاء الفائز بالمنافسة الذي تم تعينه بأداء مدفوعات نقدية للأطراف المتواطئة الأخرى باستخدام عقود استشارات مزورة لم يتم بموجبها تنفيذ أي عمل فعلي.
- الرشوة لإخفاء الغش – عرضت الإدارة إكراميات على الموظفين لإخفاء اختلاس الأصول بواسطة الإدارة.
- غسل الأموال لتسهيل الغش – قام أحد الموظفين بغسل أموال، إلى حساب مصرفي خارجي، تم الحصول عليها بطريقة غير نظامية عن طريق اختلاس مدفوعات لعمليات شراء وهمية للمخزون من خلال تزوير أوامر شراء ومستندات شحن وفاواتير من موردين.

**Examples:**

- Corruption involving fraud – Management colluded with other competing parties to raise prices or lower the quality of goods or services for purchasers who wish to acquire products or services through a bidding process (i.e., bid rigging). The bid rigging included monetary payments by the designated winning bidder to colluding parties using fraudulent consulting contracts for which no actual work took place.
- Bribery to conceal fraud – Management offered inducements to employees for concealing the misappropriation of assets by management.
- Money laundering to facilitate fraud – An employee laundered money, to an offshore bank account, that was illegally obtained from embezzling payments for fictitious purchases of inventory through the creation of false purchase orders, supplier shipping documents, and supplier invoices.

<p>A21. While the auditor may identify or suspect corruption, bribery, or money laundering, as with fraud, the auditor does not make legal determinations on whether such acts have actually occurred.</p>	<p>21. في حين أن المراجع قد يتعرف على حوادث الفساد أو الرشوة أو غسل الأموال، أو قد يشتبه بها، كما هو الحال مع الغش، فإنه لا يصدر أحكاماً قانونية بشأن ما إذا كانت هذه الأفعال قد حدثت فعلاً.</p>
--	--

Third-Party Fraud (Ref: Para. 18(a))	الغش من الأطراف الثالثة (راجع: الفقرة 18(أ))
A22. Fraud or suspected fraud committed against the entity by parties external to the entity is generally described as third-party fraud. Fraud as defined in paragraph 18(a) can include an intentional act by a third party and, accordingly, if an intentional act by a third party is identified or suspected that may have resulted in misappropriation of the entity's assets or fraudulent financial reporting by the entity, the auditor performs audit procedures in paragraphs 55–58.	22١. يوصف عادةً الغش أو شهادة الغش الذي ترتكبه ضد المنشأة أطراف من خارجها بأنه غش من أطراف ثالثة. وقد ينطوي الغش، حسب تعريفه في الفقرة 18(أ)، على تصرف متعمد من طرف ثالث، وبالتالي، فإنه إذا تم التعرف على تصرف متعمد من هذا الطرف الثالث أو الاشتباه به، مما قد يؤدي إلى اختلاس لأصول المنشأة أو تقرير مالي مغلوظ صادر عن المنشأة، ينفذ المراجع إجراءات المراجعة وفقاً للفقرات 55–58.
A23. Parties external to the entity that may commit third-party fraud may include:	23١. قد تشمل الأطراف من خارج المنشأة التي قد ترتكب غش الأطراف الثالثة:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Related parties, where potential opportunities for collusion with management, overly complex transactions, or bias in the structure of transactions may exist, as explained in ISA 550.<sup>82</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأطراف ذات العلاقة، حيث قد توجد فرص محتملة للتواطؤ مع الإدارة أو زيادة تعقيد المعاملات أو التحيز في هيكل المعاملات، كما هو موضح في معيار المراجعة 81.(550)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Third parties with which the entity has a relationship to support their business model such as customers, suppliers, service providers or other external parties known to the entity. These relationships may introduce the risk of collusion with employees or others in the entity to, for example, create fictitious transactions to manipulate financial results.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأطراف الثالثة التي للمنشأة علاقات معها لدعم نموذج أعمالها مثل العملاء أو الموردين أو مقدمي الخدمات أو الأطراف الخارجية الأخرى المعروفة للمنشأة. وقد ينشأ عن هذه العلاقات مخاطر للتواطؤ مع الموظفين أو غيرهم من يعملون داخل المنشأة، على سبيل المثال، لإنشاء معاملات وهمية بغرض التلاعب في النتائج المالية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Third parties unknown to the entity that may, for example, attempt to gain unauthorized access to an entity's IT environment that affects financial reporting or assets, or disrupts the entity's business operations or financial reporting processes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأطراف الثالثة غير المعروفة للمنشأة التي قد تحاول، على سبيل المثال، الوصول دون تصريح إلى بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، مما يؤثر على إعداد التقارير المالية أو الأصول، أو يعطل العمليات التجارية للمنشأة أو آلياتها لإعداد التقارير المالية.</li> </ul>
Fraud Risk Factors (Ref: Para. 18(b) and 38)	عوامل خطر الغش (راجع: الفقرتين 18(ب)، 38)
A24. The presence of fraud risk factors may affect the auditor's assessment of inherent risk or control risk. Fraud risk factors may:	24١. قد يؤثر وجود عوامل لخطر الغش على تقييم المراجع لخطر الملازم أو خطر الرقابة. وعوامل خطر الغش قد:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Be inherent risk factors, insofar as they affect inherent risk, and may be due to management bias. They may</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تكون عوامل لخطر الملازم، طالما كانت تؤثر على الخطر الملازم، وقد تكون بسبب تحيز الإدارة. وقد</li> </ul>

<p>also arise from other identified inherent risk factors (e.g., complexity or uncertainty may create opportunities that result in a susceptibility to misstatement due to fraud). When fraud risk factors are inherent risk factors, the inherent risk is assessed before consideration of controls.</p>	<p>تنشأ عوامل خطر الغش أيضاً عن عوامل الخطر الملائم الأخرى التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، قد يخلق التعقيد أو عدم التأكيد فرصاً تؤدي إلى قابلية التعرض للتحريف بسبب الغش). وعندما تكون عوامل خطر الغش عوامل للخطر الملائم، يتم تقييم الخطر الملائم قبل النظر في أدوات الرقابة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relate to events or conditions that may exist in the entity's system of internal control that provide an opportunity to commit fraud and are relevant to the consideration of the entity's controls (i.e., related to control risk), and may be an indicator that other fraud risk factors are present.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تتعلق بأحداث أو ظروف قد تكون موجودة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مما يتبع الفرصة لارتكاب الغش وينعد ذا صلة بالنظر في أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة (أي تتعلق بخطر الرقابة)، وقد تكون مؤشراً على وجود عوامل أخرى لخطر الغش.</li> </ul>
<p>A25. While fraud risk factors may not necessarily indicate the existence of fraud, they have often been present in circumstances where frauds have occurred and therefore may indicate risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>25. رغم أن عوامل خطر الغش قد لا تشير بالضرورة إلى وجود غش، فإنهما غالباً ما تكون موجودة في الظروف التي حدث فيها الغش، ولذلك فإنهما قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش.</p>
<p>A26. Examples of fraud risk factors related to fraudulent financial reporting and misappropriation of assets are presented in <b>Appendix 1</b>. These illustrative fraud risk factors are classified based on the three conditions that are, individually or in combination, generally present when fraud exists:</p>	<p>26. يشتمل الملحق الأول على أمثلة لعوامل خطر الغش التي تتعلق بالتقرير المالي المغشوش واحتلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل خطر الغش على أساس الثلاثة أحوال التي توجد عادةً، منفردة أو مجتمعة، عند حدوث الغش، وهي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• An incentive or pressure to commit fraud;</li> <li>• A perceived opportunity to commit fraud; and</li> <li>• An attitude or rationalization that justifies the fraudulent action.</li> </ul>	<p>الدافع أو الضغوط لارتكاب الغش؛</p> <p>الفرص المتصورة لارتكاب الغش؛</p> <p>المواقف السلوكية أو التبريرات التي تس惰 التصرفات المنطقية على غش.</p>
<p>Fraud risk factors reflective of an attitude that permits rationalization of the fraudulent action may not be susceptible to observation by the auditor. Nevertheless, the auditor may become aware of the existence of such information through, for example, the required understanding of the entity's control environment.<sup>84</sup> Although the fraud risk factors described in <b>Appendix 1</b> cover a broad range of situations that may be faced</p>	<p>وقد تكون عوامل خطر الغش التي تعكس المواقف السلوكية التي تسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش غير قابلة لللحظة من قبل المراجع ومع ذلك، فقد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات، على سبيل المثال، من خلال الفهم المطلوب لبيئة الرقابة في المنشأة.<sup>83</sup> وبالرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً</p>

معايير المراجعة 315 (المحدث في عام 2019)، الفقرة 21

83

<sup>84</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 21

by auditors, they are only examples and other fraud risk factors may exist.	واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها مجرد أمثلة، وقد توجد عوامل أخرى لخطر الغش.
<b>Professional Skepticism</b> (Ref: Para. 7, 19–22 and 55–58)	نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات 7, 19–22, 55–58)
A27. Maintaining professional skepticism throughout the audit involves an ongoing questioning of whether the information and audit evidence obtained suggests that a material misstatement due to fraud may exist. It includes considering the reliability of the information intended to be used as audit evidence and identified controls in the control activities component, if any, over its preparation and maintenance. Due to the characteristics of fraud, the auditor's professional skepticism is particularly important when considering the risks of material misstatement due to fraud.	27*. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يعتمد استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد تلك المعلومات وصونها. ونظراً لخصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
A28. The manner in which circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud that affects the entity come to the auditor's attention throughout the audit may vary.	28*. قد تختلف طريقة علم المراجع طوال المراجعة بالظروف التي قد تكون مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش يؤثر على المنشأة.

أمثلة:

من المصادر المحتملة التي قد توفر معلومات بشأن الظروف التي قد تكون مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش يؤثر على المنشأة:

- المراجع (على سبيل المثال، عند تنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً لمعايير المراجعة (550)، يصبح المراجع على دراية بوجود علاقة مع طرف ذي علاقة لم تفصّل له الإدارة عنها عن عمد).
- المكلفوون بالحوكمة (على سبيل المثال، عندما ينفذ أعضاء لجنة المراجعة تحقيقاً مستقلاً بشأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى غير المعتادة).
- الإدارة (على سبيل المثال، عند تقويم نتائج آلية المنشأة لتقدير المخاطر).
- الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (على سبيل المثال، عندما ينفذ هؤلاء الأفراد إجراءات الامتثال السنوية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة).
- الموظفون (على سبيل المثال، عن طريق تقديم البلاغات من خلال برنامج الإبلاغ عن الحالات في المنشأة).
- الموظفون السابقون (على سبيل المثال، عن طريق إرسال الشكاوى عبر البريد الإلكتروني إلى وظيفة المراجعة الداخلية).

#### Examples:

Possible sources that may provide information about circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud that affects the entity include:

- The auditor (e.g., when performing audit procedures in accordance with ISA 550, the auditor becomes aware of the existence of a related party relationship that management intentionally did not disclose to the auditor).
- Those charged with governance (e.g., when members of the audit committee conduct an independent investigation of unusual journal entries and other adjustments).
- Management (e.g., when evaluating the results of the entity's risk assessment process).
- Individuals within the internal audit function (e.g., when individuals conduct the annual compliance procedures related to the entity's system of internal control).
- An employee (e.g., by filing a tip using the entity's whistleblower program).
- A former employee (e.g., by sending a complaint via electronic mail to the internal audit function).

<p>A29. Remaining alert for circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud throughout the audit is important, including when performing audit procedures near the end of the audit when time pressures to complete the audit engagement may exist. For example, audit evidence may be obtained near the end of the audit that may call into question the reliability of other audit evidence obtained or cast doubt on the integrity of management or those charged with governance. <b>Appendix 3</b> contains examples of circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud.</p>	<p>29ٍ من المهم الانتباه طوال المراجعة للظروف التي قد تكون مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش، بما في ذلك عند تنفيذ إجراءات المراجعة قرب نهاية عملية المراجعة عند احتمال وجود ضغوط زمنية للانتهاء من ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الحصول على أدلة مراجعة قرب نهاية عملية المراجعة وهذه الأدلة قد تثير تساؤلات حول مدى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها أو قد تثير شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحكومة. ويشتمل الملحق الثالث على أمثلة للظروف التي قد تكون مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش.</p>
<p>A30. As explained in ISA 220 (Revised),<sup>86</sup> conditions inherent in some audit engagements can create pressures on the engagement team that may impede the appropriate exercise of professional skepticism when designing and performing audit procedures and evaluating audit evidence. Paragraphs A35–A37 of ISA 220 (Revised) list examples of impediments to the exercise of professional skepticism at the engagement level, unconscious or conscious biases that may affect the engagement team's professional judgments, and actions that may be taken to mitigate impediments to the exercise of professional skepticism.</p>	<p>30ٌ كما هو موضح في معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>85</sup> فإن الظروف الملازمة لبعض ارتباطات المراجعة قد تفرض ضغوطاً على فريق الارتباط تعيقه عن الممارسة المناسبة لزعنة الشك المهني عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقديم أدلة المراجعة. وتحتوي الفقرات 35–37 من معيار المراجعة (220) (المحدث) على قائمة أمثلة لمعوقات ممارسة نزعنة الشك المهني على مستوى الارتباطات، والتحيزات غير المقصودة أو المقصودة التي قد تؤثر على الأحكام المهنية لفريق الارتباط، والتصيرات التي قد يتم اتخاذها للتخفيف من معوقات ممارسة نزعنة الشك المهني.</p>

<sup>86</sup> ISA 220 (Revised), paragraph A34

معايير المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 34

أمثلة:

- أثر عدم التعاون والضغوط الزمنية غير المبررة التي فرضتها الإدارة بشكل سلي على قدرة فريق الارتباط على حل القضايا المعقدة والمثيرة للجدل. وقد كانت هذه الظروف، بناءً على الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، مؤشراً على جهود محتملة من جانب الإدارة لإخفاء حادثة غش. وقد استعان الشريك المسؤول عن الارتباط بأعضاء أكثر خبرة من فريق الارتباط للتعامل مع أفراد الإدارة الذين كان من الصعب التفاعل معهم، وتواصل مع المكلفين بالحكومة بشأن الظروف المحفوفة بالتحديات، بما في ذلك التأثير المحتمل على المراجعة.
- خلقت المعوقات التي فرضتها الإدارة صعوبات لفريق الارتباط في الوصول إلى السجلات والمرافق وبعض الموظفين والعملاء والموردين وغيرهم. وقد كانت هذه الظروف، بناءً على الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، مؤشراً على جهود محتملة من جانب الإدارة لإخفاء حادثة غش. وذُكر الشريك المسؤول عن الارتباط فريق الارتباط بألا يرضوا بما دون أدلة المراجعة المقنعة عند الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمها، وتواصل مع المكلفين بالحكومة بشأن الظروف المحفوفة بالتحديات، بما في ذلك التأثير المحتمل على المراجعة.

**Examples:**

- A lack of cooperation and undue time pressures imposed by management negatively affected the engagement team's ability to resolve a complex and contentious issue. These circumstances were, based on the engagement partner's professional judgment, indicative of possible efforts by management to conceal fraud. The engagement partner involved more experienced members of the engagement team to deal with members of management who were difficult to interact with and communicated with those charged with governance as to the nature of the challenging circumstances, including the possible effect on the audit.
- Impediments imposed by management created difficulties for the engagement team in obtaining access to records, facilities, certain employees, customers, suppliers, and others. These circumstances were, based on the engagement partner's professional judgment, indicative of possible efforts by management to conceal fraud. The engagement partner reminded the engagement team not to be satisfied with audit evidence that was less than persuasive when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud and communicated with those charged with governance as to the nature of the challenging circumstances, including the possible effect on the audit.

A31. Circumstances may also be encountered which may create threats to compliance with relevant ethical requirements. ISA 220 (Revised)<sup>89</sup> discusses that relevant ethical requirements, for example the IESBA Code, may contain provisions regarding the

31. قد يتم أيضاً مواجهة ظروف قد تخلق تهديدات تمس الالتزام بالمتطلبات المслكية ذات الصلة. ويناقش معايير المراجعة (220) (المحدث)<sup>87</sup> مسألة أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، قد تحتوي

<sup>89</sup> ISA 220 (Revised), paragraph A45

87 معايير المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 45

<p>identification and evaluation of threats and how they are to be dealt with.<sup>90</sup></p>	<p>على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية التعامل معها.<sup>88</sup></p>
<p>A32. The auditor may also address the threat to compliance with relevant ethical requirements, such as the principle of integrity, by communicating on a timely basis with those charged with governance about the circumstances giving rise to the threat. This communication may include a discussion about any inconsistencies in audit evidence obtained for which a satisfactory explanation has not been provided by management.</p>	<p>321 قد يواجه المراجع أيضاً التهديد الذي يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل مبدأ النزاهة، عن طريق إبلاغ المكلفين بالحكومة في الوقت المناسب بالظروف التي نشأ عنها التهديد. وقد يشمل هذا الإبلاغ مناقشة أي تعارض في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مما لم تقدم له الإدارة تفسيراً مرضياً.</p>
<p><i>Inconsistent Responses</i></p>	<p>تعارض الردود</p>
<p>A33. Inconsistent responses to inquiries may include inconsistencies both between the different groups of individuals specified in paragraph 21 (i.e., management, those charged with governance, individuals within the internal audit function, or others within the entity) and among individuals within the same group. For example, the auditor may identify inconsistent responses among different individuals within management.</p>	<p>351 قد يشمل التعارض في الردود على الاستفسارات حالات تعارض بين كل من مجموعات الأفراد المختلفة المحددة في الفقرة 21 (أي الإدارة أو المكلفين بالحكومة أو الأفراد ضمن وظيفة المراجعة الداخلية أو غيرهم من يعملون داخل المنشأة) وبين الأفراد داخل المجموعة نفسها. وعلى سبيل المثال، قد يتعرف المراجع على تعارض في الردود بين أفراد مختلفين داخل الإدارة.</p>
<p><i>Conditions That Cause the Auditor to Believe That a Record or Document May Not Be Authentic or That the Terms in a Document Have Been Modified</i></p>	<p>الحالات التي تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن سجلاً أو مستندًا قد لا يكون ذا صدقية أو أن شروطًا في مستند ما قد تم تعديليها</p>
<p>A34. ISA 500<sup>92</sup> requires the auditor to consider the reliability of information intended to be used as audit evidence when designing and performing audit procedures. The reliability of information intended to be used as audit evidence deals with the degree to which the auditor may depend on such information. Authenticity is an attribute of the reliability of information that the auditor may consider. In doing so, the auditor may consider whether the source actually generated or provided the information, and was authorized to do so,</p>	<p>341 يتطلب معيار المراجعة (500)<sup>91</sup> من المراجع النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يعتمد استخدامها كأدلة مراجعة عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها. وتناول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يعتمد استخدامها كأدلة مراجعة مدى الاعتماد المحتمل من المراجع على تلك المعلومات. والمصداقية هي إحدى سمات إمكانية الاعتماد على المعلومات التي قد ينظر فيها المراجع. وعند القيام بذلك، قد ينظر المراجع فيما إذا كان المصدر هو من أنشأ المعلومات أو</p>

88 تتطلب الفقرتان ي 111/1 و 113/1 من الميثاق الدولي من المحاسب التحلي بالاستقامة والعمل بجد عند الالتزام بمبدأ النزاهة والكفاءة المهنية والعبادة الواجحة، على الترتيب، وتوضّح الفقرة 111/1 ت 1 من الميثاق الدولي أن النزاهة تستلزم التحلي بقوّة الشخصية الازمة للعمل على النحو اللائق، حتى عند مواجهة ضغوط للعمل على خلاف ذلك، وتوضّح الفقرة 113/1 ت 3 من الميثاق الدولي أن العمل بجد يشمل أيضًا تنفيذ التكاليف بحرص ودقة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقية، ويتعين الوفاء بهذه المسؤوليات المaslکية بغض النظر عن الضغوط التي تمارسها الإدارة، صراحةً أو ضمناً.

90 Paragraphs R111.1 and R113.1 of the IESBA Code require the accountant to be straightforward and diligent when complying with the principles of integrity, and professional competence and due care, respectively. Paragraph 111.1A1 of the IESBA Code explains that integrity involves having the strength of character to act appropriately, even when facing pressure to do otherwise. Paragraph 113.1 A3 of the IESBA Code explains that acting diligently also encompasses performing an assignment carefully and thoroughly in accordance with applicable technical and professional standards. These ethical responsibilities are required irrespective of the pressures being imposed, explicitly or implicitly, by management.

<sup>92</sup> ISA 500, *Audit Evidence*, paragraph 7

معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة" ، الفقرة 7 91

and the information has not been inappropriately altered.	قدمها بالفعل، وكان مصراً له بذلك، وفيما إذا كانت المعلومات لم يتم التلاعب بها.
A35. Audit procedures performed in accordance with ISA 500, this or other ISAs, or information from other sources, may bring to the auditor's attention conditions that cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor. The auditor is not, however, required to perform procedures that are specifically designed to identify conditions that indicate that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified. Paragraph 22 applies if the auditor identifies such conditions during the course of the audit.	<p>35. قد تلفت إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة (500)، أو وفقاً لهذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، أو المعلومات من المصادر الأخرى، انتبه المراجع إلى حالات تدعوه إلى الاعتقاد بأن سجلأً أو مستندأً قد لا يكون ذاتاً مصداقية أو أن شرطأً في مستند ما قد تم تعديله ولكن دون الإفصاح له عن ذلك. ولا يتعين على المراجع، رغم ذلك، تنفيذ إجراءات مصممة خصيصاً للتعرف على الحالات التي تشير إلى أن سجلات أو مستندات قد لا تكون ذاتاً مصداقية أو أن شرطأً في مستندات ما قد تم تعديله. وتتنطبق الفقرة 22 إذا تعرف المراجع على تلك الحالات خلال سير المراجعة.</p>

**أمثلة:**

- من الحالات التي قد تدعو المراجع، في حال التعرف عليها، إلى الاعتقاد بعدم مصداقية سجل أو مستند ما أو تعديل شروط في مستند ما ولكن دون الإفصاح له عن ذلك:
- التغييرات غير المفسّرة في المستندات المستلمة من مصادر خارجية.
  - عدم ترتيب الأرقام التسلسلية أو تكرارها.
  - عدم مطابقة العنوانين والشعارات للتوقعات.
  - اختلاف نمط أحد المستندات عن غيره من المستندات التي من نفس النوع ومن نفس المصدر (على سبيل المثال، التغييرات في نوع الخط والتنسيق).
  - غياب المعلومات التي كان من المتوقع تضمينها.
  - اختلاف الأرقام المرجعية للفواتير أو أوصافها عن الفواتير الأخرى المستلمة من المنشأة.
  - وجود شروط تجارية غير معتمدة، مثل أسعار أو معدلات فائدة أو ضمانات أو شروط سداد غير معتمدة (على سبيل المثال، تكاليف الشراء التي تبدو غير معقولة بالنسبة للسلع أو الخدمات المفوتة).
  - المعلومات التي تبدو غير معقولة أو غير متسقة مع فهم المراجع ومعرفته.
  - تغيير الشخص المفوض بالتوقيع.
  - المستندات الإلكترونية التي يكون آخر تاريخ تعديل لها بعد التاريخ الذي تم تقديمها فيه على أنها نهائية.

**Examples:**

<p>Conditions that, if identified, may cause the auditor to believe that a record or document is not authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor include:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Unexplained alterations to documents received from external sources.</li> <li>• Serial numbers used out of sequence or duplicated.</li> <li>• Addresses and logos not as expected.</li> <li>• Document style different to others of the same type from the same source (e.g., changes in fonts and formatting).</li> <li>• Information that would be expected to be included is absent.</li> <li>• Invoice references or descriptors that differ from other invoices received from the entity.</li> <li>• Unusual terms of trade, such as unusual prices, interest rates, guarantees and repayment terms (e.g., purchase costs that appear unreasonable for the goods or services being charged for).</li> <li>• Information that appears implausible or inconsistent with the auditor's understanding and knowledge.</li> <li>• A change from authorized signatory.</li> <li>• Electronic documents with a last edited date that is after the date they were represented as finalized.</li> </ul>
---

<p>A36. When conditions are identified that cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, possible additional audit procedures to investigate further may include:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inquiries of management or others within the entity.</li> <li>• Confirming directly with the third party.</li> <li>• Using the work of an expert to evaluate the document's authenticity.</li> <li>• Using automated tools and techniques, such as document authenticity or integrity technology, to evaluate the authenticity of the record or document.</li> </ul>	<p>.36. عند التعرف على حالات تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن سجلاً أو مستندًا ما قد لا يكون ذا مصداقية أو أن شرطًا في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح له عن ذلك، فقد تشمل إجراءات المراجعة الزائدة المحتملة التي يتم تنفيذها لأجل القيام بالزائد من التحري:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الاستفسار من الإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة.</li> <li>• المصادقة المباشرة من طرف ثالث.</li> <li>• استخدام عمل خبير لتقويم مصداقية المستند.</li> <li>• استخدام الأدوات والأساليب الآلية، مثل تقنيات التتحقق من مصداقية أو سلامة المستندات، لتقويم مصداقية السجل أو المستند.</li> </ul>
<p>A37. When the results of the additional audit procedures indicate that a record or document is not authentic or that the terms in a document have been modified, the auditor may determine that the circumstances are indicative of fraud or</p>	<p>.37. عندما تشير نتائج إجراءات المراجعة الزائدة إلى عدم مصداقية سجل أو مستند أو إلى تغيير الشروط في أحد المستندات، قد يحدد المراجع أن تلك الظروف تُعد مؤشرًا على</p>

<p>suspected fraud and, accordingly, performs audit procedures in accordance with paragraphs 55–58.</p> <p><b>Engagement Resources</b> (Ref: Para. 23)</p>	<p>غش أو شهمة غش، وبناءً عليه، ينفذ المراجع إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات 55–58.</p> <p><b>موارد الارتباط</b> (راجع: الفقرة 23)</p>
<p>A38. ISA 220 (Revised)<sup>94</sup> explains that the engagement partner's determination of whether additional engagement level resources are required to be assigned to the engagement team is a matter of professional judgment and is influenced by the nature and circumstances of the audit engagement, taking into account any changes that may have arisen during the engagement.</p>	<p>38١. يوضح معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>93</sup> أن تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لما إذا كانت هناك حاجة إلى تخصيص موارد إضافية على مستوى الارتباط لفريق الارتباط هو أمر يخضع للحكم المبني، ويتأثر ذلك بطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، مع مراعاة أي تغيرات ربما تكون قد نشأت أثناء الارتباط.</p>
<p>A39. The nature, timing, and extent of the involvement of individuals with specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts when determined to be necessary or the involvement of more experienced individuals, may vary based on the nature and circumstances of the audit engagement.</p>	<p>39١. قد تتبادر طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، مثل الخبراء الجنائيين وغيرهم، عند تحديد الحاجة إلى ذلك، أو إشراك الأفراد الأكثر خبرة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداته، بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.</p>

**أمثلة:**

- تبادر المنشأة تحقيقاً في حادثة غش أو شهمة غش ربما يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية (على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة العليا متورطة فيها). في هذه الحالة، قد يساعد الأفراد الذين يتمتعون بمهارات جنائية في تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعلق بمجال المراجعة المحدد الذي تم التعرف فيه على الغش أو شهمة الغش.
- تخضع المنشأة لتحقيق من سلطة خارجية بسبب حوادث غش أو شهمة غش، أو حالات عدم الالتزام أو شهمة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (على سبيل المثال، مخصص ضريبي يحتوي على تحريف جوهري يتعلق بالتهرب الضريبي، وإيرادات تحتوي على تحريف جوهري بسبب توليدها من أنشطة غير مشروعة تم تسهيلاً لها من خلال غسل الأموال). في هذه الحالة، قد يساعد خبراء الضرائب ومكافحة غسل الأموال في التعرف على الجوانب المنطقية على غش من حالات عدم الالتزام أو شهمة عدم الالتزام التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية.
- قد يتيح تعقيد الهيكل التنظيمي للمنشأة وعلاقتها مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك إنشاء أو وجود منشآت ذات غرض خاص، فرصة للإدارة لتقديم صورة مغلولة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يساعد خبير في نظام الضرائب في فهم الغرض التجاري والأنشطة أو وحدات العمل داخل المنشآت المعقدة، بما في ذلك كيفية اختلاف هيكلها لأغراض الضريبية عن هيكلها التشغيلي.
- قد يتيح تعقيد الصناعة أو البيئة التنظيمية التي تعمل ضمنها المنشأة فرصة للإدارة، أو قد يشكل ذلك ضغطاً عليها، للانخراط في إعداد تقارير مالية مغلوطة. وعلى سبيل المثال، قد يساعد شخص متخصص في مخططات الغش في أسواق ناشئة محددة

في التعرف على عوامل خطر الغش أو في الحالات التي قد تكون فيها القوائم المالية عرضة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

- قد يتيح استخدام الأدوات المالية المعقدة أو غيرها من ترتيبات التمويل المعقدة فرصة للإفصاح غير الكافى عن مخاطر وطبيعة المنتجات المالية المركبة المعقدة. وعلى سبيل المثال، قد يساعد أحد خبراء التقييم فى فهم هيكل المنتج وغرضه والأصول الأساسية والظروف السوقية، وهو ما قد يسلط الضوء على عوامل خطر الغش مثل التباينات بين الظروف السوقية وتقييم المنتج المالي المركب.

#### Examples:

- The entity is investigating fraud or suspected fraud that may have a material effect on the financial statements (e.g., when it involves senior management). An individual with forensic skills may assist in planning and performing audit procedures as it relates to the specific audit area where the fraud or suspected fraud was identified.
- The entity is undergoing an investigation by an authority outside the entity for fraud or suspected fraud, or for instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations (e.g., materially misstated tax provision related to tax evasion and materially misstated revenues due to such revenues being generated from illegal activities facilitated through money laundering). Tax and anti-money laundering experts may assist with identifying those fraudulent aspects of the non-compliance or suspected non-compliance that may have a financial statement impact.
- The complexity of the entity's organizational structure and related party relationships, including the creation or existence of special purpose entities, may present an opportunity for management to misrepresent the financial position or financial performance of the entity. For example, an expert in taxation law may assist in understanding the business purpose and activities or business units within complex organizations, including how its structure for tax purposes may be different from its operating structure.
- The complexity of the industry or regulatory environment in which the entity operates may present an opportunity or pressure for management to engage in fraudulent financial reporting. For example, an individual specializing in fraud schemes in specific emerging markets may assist in identifying fraud risk factors or where the financial statements may be susceptible to risks of material misstatement due to fraud.
- The use of complex financial instruments or other complex financing arrangements may present an opportunity to inadequately disclose the risks and nature of complex structured products. For example, a valuation expert may assist in understanding the product's structure, purpose, underlying assets, and market conditions, which may highlight fraud risk factors such as discrepancies between market conditions and the valuation of the structured product.

<p>A40. Forensic skills, in the context of an audit of financial statements, may combine accounting, auditing and investigative skills. Such skills may be applied in an investigation and evaluation of an entity's accounting records to obtain possible evidence of fraudulent financial reporting or misappropriation of assets, or in performing audit procedures. The use of forensic skills may also assist the auditor in evaluating whether there is management override of controls or intentional management bias in financial reporting.</p>	<p>40. قد تجمع المهارات الجنائية في سياق مراجعة القوائم المالية بين مهارات المحاسبة والمراجعة والتحري. وقد يتم تطبيق تلك المهارات عند التحري عن السجلات المحاسبية للمنشأة وتقويمها للحصول على الأدلة المحتملة بشأن التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول، أو عند تنفيذ إجراءات المراجعة. وقد يساعد أيضاً استخدام المهارات الجنائية المراجعة في تقويم ما إذا كان هناك تجاوز من الإدارة لأدوات الرقابة أو تحيز متعمد من الإدارة في إعداد التقارير المالية.</p>
--	--

**أمثلة:**

قد تشمل المهارات الجنائية مهارات أو معرفة متخصصة فيما يلي:

- التعرف على عوامل خطر الغش وتقويمها.
- التعرف على مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش وتقييمها.
- تقويم مدى فاعلية أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة لمنع الغش أو اكتشافه.
- تقييم مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها كأدلة مراجعة.
- تجميع وتحليل وتقويم المعلومات أو البيانات باستخدام الأدوات والأساليب الآلية لمعرفة الروابط أو الأنماط أو الاتجاهات السائدة التي قد تكون مؤشرًا على الغش أو شهادة الغش.
- تطبيق المعرفة بمخططات الغش، وأساليب إجراء المقابلات وجمع المعلومات وتحليل البيانات، في اكتشاف الغش.
- أساليب إجراء المقابلات التي يتم استخدامها في مناقشة الأمور الحساسة مع الإدارة والمكلفين بالحكومة.
- تحليل المعلومات المالية وغير المالية باستخدام الأدوات والأساليب الآلية للبحث عن أوجه التعارض أو الأنماط غير المعتادة أو الحالات الشاذة التي قد تشير إلى تحيز متعمد من جانب الإدارة أو التي قد تكون نتيجة تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

**Examples:**

Forensic skills may include specialized skills or knowledge in:

- Identifying and evaluating fraud risk factors.
- Identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud.
- Evaluating the effectiveness of controls implemented by management to prevent or detect fraud.
- Assessing the authenticity of information intended to be used as audit evidence.

- Gathering, analyzing, and evaluating information or data using automated tools and techniques to identify links, patterns, or trends that may be indicative of fraud or suspected fraud.
- Applying knowledge in fraud schemes, and techniques for interviews, information gathering and data analytics, in the detection of fraud.
- Interviewing techniques used in discussing sensitive matters with management and those charged with governance.
- Analyzing financial and non-financial information by using automated tools and techniques to look for inconsistencies, unusual patterns, or anomalies that may indicate intentional management bias or that may be the result of management override of controls.

<p>A41. In determining whether the engagement team has the appropriate competence and capabilities, the engagement partner may consider matters such as expertise in IT systems or IT applications used by the entity or automated tools or techniques that are to be used by the engagement team in planning and performing the audit (e.g., when testing a high volume of journal entries and other adjustments when responding to the risks related to management override of controls).</p>	<p>41. عند تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة، قد ينظر الشرك المُسؤول عن الارتباط في أمور مثل الخبرة في نظم تقنية المعلومات أو تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الأدوات أو الأساليب الآلية التي سيستخدمها فريق الارتباط عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (على سبيل المثال، عند اختبار كم كبير من قيود اليومية والتعديات الأخرى عند الاستجابة للمخاطر التي تتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة).</p>
<p>A42. In determining whether the members of the engagement team collectively have the appropriate competence and capabilities to respond to identified risks of material misstatement due to fraud, the engagement partner may consider, for example:</p>	<p>42. عند تحديد ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها، قد ينظر الشرك المُسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، فيما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assigning additional individuals with specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تعين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات أو معرفة متخصصة، كالخبراء الجنائيين وغيرهم؛ أو</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Changing the composition of the engagement team to include more experienced individuals; or</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تغيير تشكيل فريق الارتباط ليشمل أفراداً أكثر خبرة؛ أو</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assigning more experienced members of the engagement team to conduct certain audit procedures for those specific audit areas that require significant auditor attention, including to make inquiries of management and, when appropriate in the circumstances, those charged with governance related to those specific audit areas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تخصيص الأعضاء الأكثر خبرة في فريق الارتباط للقيام بإجراءات مراجعة معينة فيما يخص تلك المجالات الخاصة في المراجعة التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، بما في ذلك الاستفسار من الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً في ظل الظروف القائمة، من المكلفين بالحكمة، عن تلك المجالات الخاصة في المراجعة.</li> </ul>

Engagement Performance (Ref: Para. 24 and 29)	تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرتين 24، 29)
A43. Depending on the nature and circumstances of the audit engagement, the engagement partner's approach to direction, supervision and review may include increasing the extent and frequency of the engagement team discussions. It may be beneficial to hold additional engagement team discussions based on the occurrence of events or conditions that have impacted the entity, which may identify new, or provide additional information about existing, fraud risk factors (see <b>Appendix 1</b> for examples of fraud risk factors).	أ43. بناءً على طبيعة وظروف ارتباط المراجعة، قد يشتمل منهاج الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتوجيه والإشراف والفحص على زيادة مدى ومعدل مناقشات فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد عقد مناقشات إضافية لفريق الارتباط بناءً على وقوع أحداث أو ظروف أثرت على المنشأة، مما قد يساعد في التعرف على عوامل خطر غش جديدة، أو توفير معلومات إضافية عن عوامل خطر الغش القائمة (انظر الملحق الأول للاطلاع على أمثلة لعوامل خطر الغش).

أمثلة:
• التغيرات المفاجئة في نشاط الأعمال أو الأداء (على سبيل المثال، انخفاض التدفقات النقدية التشغيلية للمنشأة نتيجة الظروف الاقتصادية، مما يزيد الضغط الداخلي من الإدارة لتحقيق مستهدفات الأرباح المقصح عنها للعموم).
• التغيرات غير المتوقعة في الإدارة العليا للمنشأة (على سبيل المثال، استقالة المدير المالي دون تقديم تفسير للرحيل المفاجئ، مما يتبع فرصة للموظفين الآخرين في قسم الخزينة لارتكاب الغش نظراً لغياب الرقابة من الإدارة العليا).

**Examples:**

- Sudden changes in business activity or performance (e.g., decrease in operating cashflows of an entity arising from economic conditions resulting in increased pressure internally by management to meet publicly disclosed earnings targets).
- Unexpected changes in the senior management of the entity (e.g., the chief financial officer resigns, with no explanation given for the sudden departure, providing an opportunity for other employees in the treasury department to commit fraud given the lack of senior management oversight).

Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance (Ref: Para. 25)	طبيعة الاستمرارية في الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحكومة (راجع: الفقرة 25)
A44. Robust two-way communication between management or those charged with governance and the auditor assists in identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud.	أ44. يساعد الاتصال القوي المتبادل بين الإدارة أو المكلفين بالحكومة والراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.

A45. The extent of the auditor's communications with management and those charged with governance depends on the fraud-related facts and circumstances of the entity, as well as the progress and outcome of the fraud-related audit procedures performed in the audit engagement.	45. يعتمد مدى اتصالات المراجع مع الإدارة والمكلفين بالجوكمة على الحقائق المتعلقة بالغش وظروف المنشأة، وأيضاً مدى التقدم في إجراءات المراجعة المتعلقة بالغش التي تم تنفيذها في ارتباط المراجعة ونتائجها.
A46. The appropriate timing of the communications may vary depending on the significance and nature of the fraud-related matters and the expected action(s) to be taken by management or those charged with governance.	46. قد يختلف التوقيت المناسب للاتصالات بناءً على مدى أهمية وطبيعة الأمور المتعلقة بالغش والتصرفات المتوقعة التي ستتخذها الإدارة أو المكلفون بالجوكمة.

أمثلة:

- طرح الاستفسارات المطلوبة على الإدارة والمكلفين بالجوكمة بشأن الأمور المشار إليها في الفقرات 32(b)–32(c) و33(b) في أقرب وقت ممكن أثناء ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، ضمن اتصالات المراجع بشأن الأمور المتعلقة بالتحطيط.
- عند انطباق معيار المراجعة (701)، قد يبلغ المراجع بوجهات نظره المبدئية بشأن الأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش عند مناقشة نطاق المراجعة وتوفيقها المخطط لها.
- إجراء مناقشات خاصة مع الإدارة والمكلفين بالجوكمة كلما تم الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة فيما يتعلق بتقديم المراجع لكل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقدير مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش. وقد تشكل هذه المناقشات جزءاً من اتصالات المراجع بشأن النتائج المهمة التي يتم التوصل إليها من المراجعة.
- الإبلاغ، في الوقت المناسب وفقاً لمعيار المراجعة (265)<sup>95</sup>، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (بما فيها تلك التي تُعد ذات صلة بمنع الغش أو اكتشافه) إلى المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالجوكمة مما قد يتبع لهم اتخاذ التصرفات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

**Examples:**

- Making the required inquiries of management and those charged with governance about matters referred to in paragraphs 32(b)–32(c) and 33(b) as early as possible in the audit engagement, for example, as part of the auditor's communications regarding planning matters.
- When ISA 701 applies, the auditor may communicate preliminary views about key audit matters related to fraud when discussing the planned scope and timing of the audit.
- Having specific discussions with management and those charged with governance as relevant audit evidence is obtained relating to the auditor's evaluation of each of the components of the entity's system of internal control and assessment of the risks of material misstatement due to fraud. These discussions may form part of the auditor's

<sup>95</sup> معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالجوكمة والإدارة"

<p>communications on significant findings from the audit.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Communicating, on a timely basis in accordance with ISA 265,<sup>96</sup> significant deficiencies in internal control (including those that are relevant to the prevention or detection of fraud) with the appropriate level(s) of management and those charged with governance may allow them to take necessary and timely remedial actions.</li> </ul>
--

<i>Assigning Appropriate Member(s) within the Engagement Team with the Responsibility to Communicate with Management and Those Charged with Governance</i>	<b>تكليف الأعضاء المناسبين ضمن فريق الارتباط بمسؤولية الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحكومة</b>
<p>A47. ISA 220 (Revised)<sup>98</sup> deals with the engagement partner's overall responsibility with respect to engagement resources and engagement performance. Due to the nature and sensitivity of fraud, particularly those involving senior management, assigning tasks or actions to appropriately skilled or suitably experienced members of the engagement team and providing appropriate levels of direction, supervision, and review of their work is also important for the required communications in accordance with this ISA. This includes involving appropriately skilled or suitably experienced members of the engagement team when communicating matters related to fraud with management and those charged with governance.</p>	<p>47. يتناول معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>97</sup> المسؤلية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بموارد الارتباط وتنفيذها. ونظرًا لطبيعة الغش وحساسيته، وبخاصة الحوادث التي تكون الإدارة العليا متورطة فيها، فإن إسناد المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، وتوجههم والإشراف عليهم وفحص عملهم بالقدر المناسب، يُعد أيضًا أمرًا مهمًا لضمان إجراء الاتصالات المطلوبة وفقاً لهذا المعيار. ويشمل هذا إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة عند الإبلاغ عن الأمور المتعلقة بالغش إلى الإدارة والمكلفين بالحكومة.</p>
<p>A48. ISA 220 (Revised)<sup>100</sup> deals with the engagement partner's responsibility to make members of the engagement team aware of the relevant ethical requirements. For example, the IESBA Code requires compliance with the principle of integrity, which involves standing one's ground when confronted by dilemmas and difficult situations; or challenging others as and when circumstances warrant in a manner appropriate to the circumstances. It is important, especially for those members of the engagement team who will be engaging with management and those charged with governance about matters related to fraud, to consider the content of the communications and the manner in which such communications are to be conducted.</p>	<p>48. يتناول معيار المراجعة (220) (المحدث)<sup>99</sup> مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن إحاطة أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة الالتزام بمبدأ التزاهة، الذي يستلزم الثبات عند مواجهة المعضلات والمواقف الصعبة؛ أو التصدي للآخرين كلما دعت الظروف بطريقة تناسب الظروف القائمة. ومن المهم، وبخاصة لأعضاء فريق الارتباط الذي سيعملون مع الإدارة والمكلفين بالحكومة بشأن الأمور المتعلقة بالغش، مراعاة مضمون الاتصالات والطريقة التي ستتم بها.</p>

<sup>96</sup> ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*

معايير المراجعة (220) (المحدث)، الفقرات 34-25 <sup>97</sup>

<sup>98</sup> ISA 220 (Revised), paragraphs 25–34

معايير المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 17 <sup>99</sup>

<sup>100</sup> ISA 220 (Revised), paragraph 17

Risk Assessment Procedures and Related Activities (Ref: Para. 26)	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرة 26)
A49. As explained in ISA 315 (Revised 2019), <sup>102</sup> obtaining an understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's system of internal control is a dynamic and iterative process of gathering, updating and analyzing information and continues throughout the audit. Therefore, the auditor's expectations with respect to risks of material misstatements due to fraud may change as new information is obtained.	49١. كما هو موضح في معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) <sup>101</sup> , فإن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها هو عملية متقدمة ومستمرة تتتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتتحليلها، ويستمر ذلك طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش عند الحصول على معلومات جديدة.
<i>Information from Other Sources (Ref: Para. 27)</i>	المعلومات من المصادر الأخرى (راجع: الفقرة 27)
A50. Information obtained from other sources in accordance with paragraphs 15–16 of ISA 315 (Revised 2019) may be relevant to the identification of fraud risk factors by providing information and insights about:	50١. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى وفقاً للفقرتين 15–16 من معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) ذات صلة بالتعرف على عوامل خطر الغش عن طريق توفير معلومات ورثى بشأن ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The entity and the industry in which the entity operates and its related business risks, which may create pressures on the organization to meet targeted financial results.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المنشأة والصناعة التي تعمل فيها ومخاطر الأعمال المتعلقة بها، مما قد يخلق ضغوطاً على الهيكل التنظيمي لتحقيق النتائج المالية المستهدفة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Management's commitment to integrity and ethical values.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Management's commitment to remedy known significant deficiencies in internal control on a timely basis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التزام الإدارة بمعالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Complexity in the application of the applicable financial reporting framework due to the nature and circumstances of the entity that may create opportunities for management to perpetrate and conceal fraudulent financial activity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعقيد في تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق بسبب طبيعة المنشأة وظروفها مما قد يخلق فرصاً للإدارة لارتكاب أنشطة مالية منظوية على غش وإخفاءها.</li> </ul>
A51. In conducting an initial audit engagement in accordance with ISA 510, <sup>104</sup> in some circumstances, subject to law, regulation or relevant ethical requirements, the proposed successor auditor may request the predecessor auditor to provide information regarding identified or suspected fraud.	51١. عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة وفقاً لمعيار المراجعة (510) <sup>103</sup> , فإنه في بعض الظروف، ومع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المслكية ذات الصلة، قد يطلب المراجع اللاحق المقترن من المراجع السابق تقديم معلومات بشأن حوادث الغش التي تم التعرف عليها أو الاشتباه فيها. وقد

<sup>101</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019). الفقرة 48<sup>102</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph A48<sup>103</sup> معيار المراجعة (510) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"<sup>104</sup> ISA 510, *Initial Audit Engagements—Opening Balances*

<p>Such information may give an indication of the presence of fraud risk factors or may give an indication of fraud or suspected fraud.</p>	<p>تعطي هذه المعلومات مؤشراً على وجود عوامل لخطر الغش أو قد تعطي مؤشراً على وجود غش أو شبهة غش.</p>
<p><i>Retrospective Review of the Outcome of Previous Accounting Estimates</i> (Ref: Para. 28)</p>	<p>الفحص بأثر رجعي لناتج التقديرات المحاسبية السابقة (راجع: الفقرة (28)</p>
<p>A52. The purpose of performing a retrospective review of management's judgments and assumptions related to accounting estimates reflected in the financial statements of a previous period is to evaluate whether there is an indication of a possible bias on the part of management. It is not intended to call into question the auditor's judgments about previous period accounting estimates that were appropriate based on information available at the time they were made.</p>	<p>52١. الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتيازات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي يظهر أثراها في القوائم المالية لفترة سابقة هو تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. ولا يقصد بذلك التشكيك في أحكام المراجع بشأن التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة التي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في حينها.</p>
<p><i>Engagement Team Discussion</i> (Ref: Para. 29)</p>	<p>مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة (29)</p>
<p>A53. As explained in ISA 220 (Revised),<sup>106</sup> the engagement partner is responsible for creating an environment that emphasizes the importance of open and robust communication within the engagement team. The engagement team discussion enables the engagement team members to share insights in a timely manner based on their skills, knowledge and experience about how and where the financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud.</p>	<p>53١. كما هو موضح في معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>105</sup> فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤول عن خلق بيئة تشدد على أهمية الاتصال الصريح والجاد داخل فريق الارتباط. وتمكن مناقشات فريق الارتباط أعضاء فريق الارتباط من تبادل الرؤى في الوقت المناسب استناداً إلى ما يتمتعون به من مهارات ومعرفة وخبرات بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومتى تم ذلك. وقد يُسهم إشراك ومساهمات الأفراد الذين يمتلكون مهارات أو معرفة متخصصة في رفع جودة المناقشات الجارية.</p>
<p>A54. Individuals who have specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts, may be invited to attend the engagement team discussion to provide deeper insights about the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud. The involvement and contributions of individuals with specialized skills or knowledge may elevate the quality of the discussion taking place.</p>	<p>54. قد تتم دعوة الأفراد الذين يمتلكون مهارات أو معرفة متخصصة، مثل الخبراء الجنائيين وغيرهم، لحضور مناقشات فريق الارتباط بهدف تقديم رؤى أعمق حول قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش. وقد يُسهم إشراك ومساهمات الأفراد الذين يمتلكون مهارات أو معرفة متخصصة في رفع جودة المناقشات الجارية.</p>
<p>A55. The exchange of ideas may serve to inform the auditor's initial perspective about the tone at the top. The conversation may include a discussion about the actions and behaviors of management and those charged with governance, including whether there are clear and consistent actions and communications about integrity and ethical behavior at all levels within the entity.</p>	<p>55. قد يُسهم تبادل الأفكار في تكوين التصور الأولي للمراجع بشأن نهج القيادة على المستويات العليا. وقد يتضمن الحديث نقاشاً حول تصرفات وسلوكيات الإدارة والمكلفين بالحكومة، بما في ذلك ما إذا كانت هناك تصرفات واتصالات واضحة ومتسقة بشأن النزاهة والسلوك الأخلاقي على جميع المستويات داخل المنشأة.</p>

A56. The following approaches may be useful to facilitate the exchange of ideas:	<p>56. قد تكون المناهج الآتية مفيدة لتسهيل تبادل الأفكار:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>‘What-if’ scenarios – these may be helpful when discussing whether certain events or conditions create an environment at the entity where one or more individuals among management, those charged with governance, or employees have the incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so and some rationalization of the act, and if so, how the fraud may occur.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Automated tools and techniques – these may be used to support the discussion about the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud. For example, automated tools and techniques may be used to support the identification of fraud risk factors, including techniques that further the understanding of incentives and pressures, such as industry or sector financial ratio benchmarking. Unusual relationships within the entity's current period data (e.g., financial and operating data) may indicate adverse ratios or trends compared to competitors or the entity's past performance.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الآدوات والأساليب الآلية – قد تُستخدم لدعم النقاش حول قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش. وعلى سبيل المثال، قد تُستخدم الآدوات والأساليب الآلية لدعم التعرف على عوامل خطر الغش، بما في ذلك الأساليب التي تعزّز فهم الدوافع والضغوط، مثل المقارنة المعيارية لنسب الأداء المالي على مستوى الصناعة أو القطاع. وقد تشير العلاقات غير المعتادة داخل بيانات المنشأة للفترة الحالية (مثلاً البيانات المالية والتغليفية) إلى نسب أو اتجاهات سلبية مقارنة بالمنافسين أو بالأداء السابق للمنشأة.</li> </ul>
A57. The exchange of ideas may include, among other matters, whether:	<p>57. قد يشمل تبادل الأفكار، من بين أمور أخرى، ما إذا كانت:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>The interactions, as observed by the engagement team, among management (e.g., between the chief executive officer and the chief financial officer) or between management and those charged with governance may indicate a lack of cooperation or mutual respect among the parties. This circumstance in turn may be indicative of an environment that is conducive to the existence of fraud.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Any unusual or unexplained changes in behavior or lifestyle of management or employees that have come to the attention of the engagement team may indicate the possibility of fraudulent activity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التفاعلات، كما لاحظها فريق الارتباط، داخل الإدارة (على سبيل المثال، بين الرئيس التنفيذي والمدير المالي) أو بين الإدارة والمكلفين بالحكومة قد تشير إلى غياب التعاون أو الاحترام المتبادل بين الأطراف. وقد يُشير هذا الطرف بدوره إلى وجود بيئة مواتية لوقوع الغش.</li> <li>أي تغيرات غير معتادة أو غير مبررة، نمت إلى علم فريق الارتباط، في سلوك أو نمط حياة الإدارة أو الموظفين قد تشير إلى احتمال وجود أنشطة منظوية على غش.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Known information (e.g., obtained through reading trade journals, or accessing reports issued by regulatory bodies), about frauds impacting other entities that resulted in the misstatement of the financial statements of those entities, such as entities in the same industry or geographical region, may be indicative of risks of material misstatement due to fraud for the entity being audited.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المعلومات المعروفة (كتلك التي يتم الحصول عليها من خلال قراءة الدوريات المهنية أو الاطلاع على التقارير الصادرة عن الهيئات التنظيمية) بشأن حوادث الغش التي أثرت في منشآت أخرى وأدت إلى تحريف القوائم المالية لتلك المنشآت، مثل المنشآت العاملة في نفس الصناعة أو المنطقة الجغرافية، قد تكون مؤشراً على وجود مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش في المنشأة محل المراجعة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Disclosures, or lack thereof, may be used by management to obscure a proper understanding of the entity's financial statements (e.g., by including too much immaterial information, by using unclear or ambiguous language, or by a lack of disclosures such as those disclosures relating to off-balance sheet financing arrangements or leasing arrangements).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الإفصاحات، أو غيابها، قد تستخدمها الإدارة لمحبب الفهم السليم للقوائم المالية للمنشأة (على سبيل المثال، من خلال تضمين معلومات كثيرة ليست ذات أهمية نسبية، أو استخدام لغة غير واضحة أو غامضة، أو من خلال غياب الإفصاحات، كتلك التي تتعلق بترتيبات التمويل خارج الميزانية أو ترتيبات الإيجار).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Events or conditions exist that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern (e.g., a drug patent of an entity in the pharmaceutical industry expired leading to a decline in revenue). In such circumstances, there may be incentives or pressures for management to commit fraud in order to conceal a material uncertainty about the entity's ability to continue as a going concern.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (على سبيل المثال، انتهاء صلاحية براءة الاختراع لدواء لدى منشأة تعمل في صناعة الأدوية مما أدى إلى انخفاض في الإيرادات). وفي مثل هذه الظروف، قد توجد دافع أو ضغوط على الإدارة لارتكاب الغش بغرض إخفاء حالة عدم التأكيد الجوهرى المتعلقة بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The entity has significant related party relationships and transactions (e.g., the entity has a complex organizational structure that includes several special-purpose entities controlled by management). These circumstances may provide the opportunity for management to perpetrate fraud; for example, by inflating earnings, or concealing debt.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المنشأة لديها علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة (على سبيل المثال، عندما تمتلك المنشأة هيكلًا تنظيمياً معقداً يتضمن عدداً من المنشآت ذات الغرض الخاص التي تقع تحت سيطرة الإدارة). وقد تتيح هذه الظروف للإدارة فرصة لارتكاب الغش؛ على سبيل المثال، من خلال تصخيم الأرباح أو إخفاء الديون.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The entity has other third-party relationships that give rise to a fraud risk factor, or a risk of third-party fraud.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المنشأة لديها علاقات أخرى مع أطراف ثالثة مما قد تنشأ عنها عوامل لخطر الغش أو مخاطر لوقوع غش من أطراف ثالثة.</li> </ul>

## أمثلة:

استناداً إلى فهم المراجع لأنشطة معالجة المعلومات في المنشأة، تعرف المراجع على عامل من عوامل خطر الغش (أي فرصة لارتكاب الغش) ناتج عن غياب إشراف الإدارة على العمليات التجارية المهمة التي تم إسنادها إلى مقدم خدمة خارجي.

استناداً إلى فهم المراجع لأدوات الرقابة على الوصول المادي في المنشأة، تعرف المراجع على عامل من عوامل خطر الغش (أي فرصة لارتكاب الغش) ناتج عن عدم كفاية التدابير الأمنية للمنشأة في الموضع الذي تحتوي على كمية جوهرية من الأصول الصغيرة الحجم والخفيفة الوزن والمترتفعة القيمة.

استناداً إلى فهم المراجع لعقود الإيرادات، أدرك المراجع أن المنشأة تستخدم اتفاقيات البيع بالعمولة، حيث تقوم أطراف ثالثة ببيع مخزون المنشأة نيابةً عنها، وتحقق المنشأة إيرادات من هذه المبيعات. وتعرف المراجع على عامل من عوامل خطر الغش (أي دافع لارتكاب الغش) ناتج عن دافع لدى الطرف الثالث لعدم إبلاغ المنشأة بشكل كامل عن البضائع التي تم بيعها بالعمولة، وذلك من أجل تمكين ذلك الطرف من تحقيق مستهدفات البيع الخاصة به.

**Examples:**

- Based on the auditor's understanding of the entity's information processing activities, the auditor identified a fraud risk factor (i.e., opportunity to commit fraud) resulting from management's lack of oversight over significant business processes outsourced to a third-party service provider.
- Based on the auditor's understanding of the entity's physical access controls, the auditor identified a fraud risk factor (i.e., opportunity to commit fraud) resulting from the entity's lack of sufficient security at locations with a material amount of small, lightweight, high-value assets.
- Based on the auditor's understanding of revenue contracts, the auditor became aware that the entity is using consignment agreements, where third parties sell the entity's inventory on its behalf, and the entity earns revenue from these sales. The auditor identified a fraud risk factor (i.e., incentive to commit fraud) resulting from the third party's incentive to underreport to the entity consigned sales in order for the third party to meet its own sales targets.

A58. The engagement team may consider other ways in which management may override controls beyond the use of journal entries and other adjustments, significant estimates or transactions outside the normal course of business.

.58 قد ينظر فريق الارتباط في طرق أخرى قد تتجاوز بها الإدارة أدوات الرقابة بخلاف استخدام قيود اليومية والتعديلات الأخرى، أو التقديرات المهمة، أو المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

أمثلة:

- إنشاء سجلات موظفين أو موردين وهميين في مسعى لإجراء تحويلات نقدية إلى حسابات شخصية.
- تعديل توقيت المعاملات المشروعة للتلاعب بالسجلات المالية.

**Examples:**

- Creating fictitious employee records or vendors in an attempt to transfer cash to personal accounts.
- Modifying the timing of legitimate transactions to manipulate the financial records.

<p>A59. The engagement partner and other key engagement team members participating in the engagement team discussion may also, as applicable, use this as an opportunity to:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Emphasize the importance of maintaining a questioning mind throughout the audit regarding the potential for material misstatement due to fraud.</li> <li>Remind engagement team members of their role in serving the public interest by performing quality audit engagements and the importance of engagement team members remaining objective in order to better facilitate the critical assessment of audit evidence obtained from persons within or outside the financial reporting or accounting functions, or outside the entity.</li> <li>Consider the audit procedures that may be selected to respond appropriately to the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud, including whether certain types of audit procedures may be more effective than others and how to incorporate an element of unpredictability into the nature, timing and extent of audit procedures to be performed. <b>Appendix 2</b> contains examples of procedures that incorporate an element of unpredictability.</li> </ul>	<p>59١. قد يستفيد الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيون الآخرون في فريق الارتباط المشاركون في مناقشات فريق الارتباط من هذه الفرصة، حسب الاقتضاء، من أجل ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>التشدد على أهمية الحفاظ على عقلية متسائلة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش.</li> <li>ذكر أعضاء فريق الارتباط بدورهم في خدمة المصلحة العامة من خلال تنفيذ ارتباطات مراجعة ذات جودة، وبأهمية حفاظ أعضاء فريق الارتباط على موضوعيتهم، بما يعزز قدرتهم على التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها منأشخاص من داخل أو خارج وظائف التقارير المالية أو المحاسبة، أو من خارج المنشأة.</li> <li>النظر في إجراءات المراجعة التي يمكن اختيارها لل الاستجابة على نحوٍ ملائم لقابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، بما في ذلك ما إذا كانت أنواع معينة من إجراءات المراجعة قد تكون أكثر فاعلية من غيرها، وكيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. ويشتمل الملحق الثاني على أمثلة للإجراءات التي تنطوي على عنصر المفاجأة.</li> </ul>
---	--

<p><i>Analytical Procedures Performed and Unusual or Unexpected Relationships Identified (Ref: Para. 30)</i></p> <p>A60. The auditor may identify fluctuations or relationships when performing analytical procedures in accordance with ISA 315 (Revised 2019)<sup>108</sup> that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values significantly.</p>	<p>الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها وال العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها (راجع: الفقرة 30)</p> <p>أ60. قد يتعرف المراجع، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقاً لمعايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>107</sup>، على تقلبات أو علاقات لا تنسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف اختلافاً جوهرياً عن القيم المتوقعة.</p>
--	--

مثال:

الإجراء التحليلي	نتيجة الإجراء التحليلي غير المتوقعة أو غير المتسقة
مقارنة حجم المبيعات المسجلة للمنشأة بطاقة الإنتاجية.	قد تكون الزيادة في حجم المبيعات عن الطاقة الإنتاجية مؤشراً على وجود مبيعات وهمية أو مبيعات تم تسجيلها قبل استيفاء ضوابط إثبات الإيرادات.
تحليل اتجاهات الإيرادات بحسب الشهر مقارنة بالمبيعات المرتجعة بحسب الشهر، بما في ذلك خلال فترة التقرير وبعدها مباشرة.	قد تشير الزيادة في المبيعات المرتجعة بعد فترة التقرير مباشرة مقارنةً بالمبيعات المرتجعة خلال الشهر إلى وجود اتفاقات جانبية غير مفصح عنها مع العملاء تتعلق بردّ البضائع، والتي لو كانت معلومة لكانت حالت دون إثبات الإيرادات.

<sup>108</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 14(b)<sup>107</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 14(ب)

**Example:**

Analytical Procedure	Unexpected or Inconsistent Result of the Analytical Procedure
A comparison of the entity's recorded sales volume to the entity's production capacity.	An excess of sales volume over production capacity may be indicative of fictitious sales or sales recorded before revenue recognition criteria have been met.
A trend analysis of revenues by month compared to sales returns by month, including during and shortly after the reporting period.	An increase in sales returns shortly after the reporting period relative to sales returns during the month may indicate the existence of undisclosed side agreements with customers involving the return of goods, which, if known, would preclude revenue recognition.

<b>Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control</b>	الوصول إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة
<i>The Entity and Its Environment</i> (Ref: Para. 31)	المنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة 31)
The Entity's Organizational Structure and Ownership, Governance, Objectives and Strategy, and Geographic Dispersion	الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها، وحوكمتها، وأهدافها واستراتيجيتها، وانتشارها الجغرافي
A61. Understanding the entity's organizational structure and ownership assists the auditor in identifying fraud risk factors. An overly complex organizational structure involving unusual legal entities or unnecessarily complex or unusual organizational structures compared to other entities in the same industry may indicate that a fraud risk factor is present.	61. يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها المراجع في التعرف على عوامل خطر الغش. وقد يشير الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت نظامية غير معتادة أو هيئات تنظيمية معقدة دون حاجة أو غير معتادة مقارنةً بالمنشآت الأخرى في نفس الصناعة إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

مثال:

- عند وجود معاملات معقدة فيما بين منشآت المجموعة الواحدة، فإن ذلك يزيد من فرصه التلاعب بالأرصدة أو إنشاء معاملات وهمية.

**Example:**

- Where there are complex intercompany transactions, this increases the opportunity to manipulate balances or create fictitious transactions.

A62. Understanding the nature of the entity's governance arrangements assists the auditor in identifying fraud risk factors. For example, poor governance or accountability arrangements may weaken oversight and increase the opportunity for fraud (see also paragraphs A71–A82). However, some entities may have assigned the responsibility for overseeing the processes for identifying and responding to fraud in the entity to a senior member of management or to someone with designated responsibility.

62. يساعد فهم طبيعة الترتيبات الخاصة بحوكمة المنشأة المراجع في التعرف على عوامل خطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي ترتيبات الحوكمة أو المسائلة الضعيفة إلى إضعاف الإشراف وزيادة فرصة ارتكاب الغش (انظر أيضاً الفقرات 71–82). ومع ذلك، فإن بعض المنشآت ربما تكون قد أسلندت مسؤولية الإشراف على آلية التعرف على الغش والاستجابة له في المنشأة إلى أحد أعضاء الإدارة العليا أو إلى شخص مُكلف بمسؤولية محددة.

**مثال:**

إذا كانت المنشأة تمر بأنشطة تحول رقمي كبيرة، فقد تؤدي ترتيبات الحوكمة الضعيفة المتعلقة بالتقنيات المستحدثة التي تؤثر في نظام معلومات المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية إلى زيادة فرصة ارتكاب الغش.

**Example:**

If the entity is undergoing significant digital transformation activities, poor governance arrangements over newly implemented technologies impacting the entity's information system relevant to the preparation of the financial statements may increase the opportunity for fraud.

A63. Understanding the entity's objectives and strategy assists the auditor in identifying fraud risk factors. Objectives and strategy impact expectations, internally and externally, and may create pressures on the entity to achieve financial performance targets.

63. يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها المراجع في التعرف على عوامل خطر الغش. وتؤثر الأهداف والاستراتيجية في التوقعات الداخلية والخارجية، وقد تولد ضغوطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات الأداء المالي.

مثال:

عندما تبني المنشأة استراتيجية نمو مبالغًا فيها، فقد يُؤيد ذلك ضغوطاً على العاملين داخل المنشأة لارتكاب الغش لأجل تحقيق الأهداف المحددة.

**Example:**

When the entity has a very aggressive growth strategy, this may create pressures on personnel within the entity to commit fraud to meet the goals set.

A64. Understanding the entity's geographic dispersion assists the auditor in identifying fraud risk factors. The entity may have operations in locations that may be susceptible to fraud, or other illegal or unethical acts that may be carried out to facilitate or conceal fraud. The auditor may obtain information about these locations from a variety of internal and external sources, including searches of relevant databases.

يساعد فهم الانتشار الجغرافي للمنشأة المراجع في التعرف على عوامل خطر الغش. وقد يكون للمنشأة عمليات تشغيلية في موقع قد تكون معرضة للغش، أو غير ذلك من التصرفات غير القانونية أو غير الأخلاقية التي قد تُرتكب لتسهيل ارتكاب الغش أو إخفائه. وقد يحصل المراجع على معلومات حول هذه الواقع من مجموعة متنوعة من المصادر الداخلية والخارجية، بما في ذلك البحث في قواعد البيانات ذات الصلة.

أمثلة:

- الأطر النظامية والتنظيمية الضعيفة التي تخلق بيئة متساهلة تسمح بالتقديرات المالية المغلوطة دون عواقب تذكر.
- المراكز المالية الخارجية التي تطبق لوائح تنظيمية أقل تقييداً وحوافز ضريبية قد تُسهم في تسهيل ارتكاب الغش من خلال عمليات غسل الأموال.
- الأعراف الثقافية التي تُعد فيها الرشوة ممارسة مقبولة لـ مزاولة الأعمال، مما قد يؤدي إلى استخدام الرشوة لتسهيل ارتكاب الغش أو إخفائه.

**Examples:**

- Weak legal and regulatory frameworks that create a permissive environment for fraudulent financial reporting without significant consequences.
- Offshore financial centers that have less restrictive regulations and tax incentives that may facilitate fraud through money laundering.

- Cultural norms in which bribery is an accepted practice of doing business, which could lead to bribery being used to facilitate or conceal fraud.

الصناعة والبيئة التنظيمية	Industry and Regulatory Environment
<p>65. يساعد فهم الصناعة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة المراجع في التعرف على عوامل خطر الغش. وقد تعمل المنشأة في صناعة قد تكون معرضة للغش، أو غير ذلك من التصرفات غير القانونية أو غير الأخلاقية التي قد تُرتكب لتسهيل ارتكاب الغش أو إخفائه. وقد يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كانت المنشأة تعمل في:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>An industry where there are greater opportunities to commit fraud (e.g., in the construction industry the revenue recognition policies may be complex and subject to significant judgment which may create an opportunity to commit fraud).</li> </ul>	<p>صناعة تكثر فيها فرص ارتكاب الغش (في صناعة البناء، على سبيل المثال، قد تكون سياسات إثبات الإيرادات معقدة وقد تكون خاضعة لاجتهد كبير مما قد يخلق فرصة لارتكاب الغش).</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An industry that is under pressure (e.g., a high degree of competition or market saturation, accompanied by declining margins in that sector). Such characteristics may create an incentive to commit fraud as it may be harder to achieve the financial performance targets.</li> </ul>	<p>صناعة تواجه ضغوطاً (على سبيل المثال، ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتراح ذلك بتراجع في هوماش الربح في ذلك القطاع). وقد تُولد مثل هذه السمات دافعاً لارتكاب الغش، إذ قد يصبح تحقيق مستهدفات الأداء المالي أكثر صعوبة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An industry that is susceptible to acts of money laundering (e.g., the banking, or gaming and gambling industries may be particularly vulnerable to money laundering, which could facilitate fraud).</li> </ul>	<p>صناعة معرضة لأعمال غسل الأموال (على سبيل المثال، قد تكون صناعة البنوك أو الألعاب والماهانات أكثر عرضة لغسل الأموال، مما قد يُسهم في تسهيل ارتكاب الغش).</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A regulatory environment that may create incentives or pressures to commit fraud (e.g., government aid programs may include thresholds to be met to obtain the aid).</li> </ul>	<p>بيئة تنظيمية قد تُولد دافعاً أو ضغوطاً لارتكاب الغش (على سبيل المثال، قد تتضمن برامج الدعم الحكومي حدوداً يجب استيفاؤها للحصول على الدعم).</p>
مقاييس الأداء المستخدمة، سواء كانت داخلية أو خارجية	Performance Measures Used, Whether Internal or External
<p>66. قد تولد مقاييس الأداء، سواء كانت داخلية أو خارجية، ضغوطاً على المنشأة. وقد تدفع هذه الضغوط، بدورها، الإدارة أو الموظفين إلى اتخاذ تصرف لتحسين أداء العمل بشكل غير ملائم أو لتحريف القوائم المالية. وقد تشمل</p>	<p>أداء</p>

<p>statements. Internal performance measures may include employee performance measures and incentive compensation policies. External performance measures may include expectations from shareholders, analysts, or other users.</p>	<p>مقاييس الأداء الداخلية مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجر التشجيعية. وقد تشمل مقاييس الأداء الخارجية توقعات المساهمين أو المحللين أو غيرهم من المستخدمين.</p>
---	--

<p>مثال:</p> <p>قد يستخدم المراجع الأدوات والأساليب الآلية، مثل تحليل البيانات المفصلة، على سبيل المثال بحسب قطاع الأعمال أو خط الإنتاج، للتعرف على التناقضات أو أوجه الشذوذ في البيانات المستخدمة في مقاييس الأداء.</p>
--

#### Example:

Automated tools and techniques, such as analysis of disaggregated data, for example by business segment or product line, may be used by the auditor to identify inconsistencies or anomalies in the data used in performance measures.

<p>A67. The auditor may consider listening to the entity's earnings calls with analysts or reading analysts' research reports. This may provide the auditor with information about whether analysts have aggressive or unrealistic expectations about an entity's financial performance. Auditors may also learn about management's attitudes regarding those expectations based on how management interacts with analysts. Aggressive expectations by analysts that are met by commitments by management to meet those expectations may be indicative of pressures and rationalizations for management to manipulate key performance metrics.</p>	<p>.67أ قد ينظر المراجع في الاستماع إلى مكالمات المنشأة مع المحللين حول الأرباح أو في قراءة التقارير البحثية للمحللين. وقد يوفر ذلك للمراجع معلومات عما إذا كان لدى المحللين توقعات مبالغ فيها أو غير واقعية بشأن الأداء المالي للمنشأة. وقد يتعرف المراجعون أيضاً على المواقف السلوكية للإدارة من تلك التوقعات استناداً إلى كيفية تفاعل الإدارة مع المحللين. وقد تشير توقعات المحللين المبالغ فيها، التي ت مقابلها تعهدات من الإدارة بتحقيقها، إلى وجود ضغوط وتبريرات لدى الإدارة للتلاعب بمؤشرات الأداء الرئيسية.</p>
<p>A68. Other matters that the auditor may consider include:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Management's compensation packages. When a significant portion of management's compensation packages are contingent on achieving financial targets, management may have an incentive to manipulate financial results.</li> </ul>	<p>.68أ من الأمور الأخرى التي قد ينظر فيها المراجع:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• حزم مكافآت الإدارة. عندما يعتمد جزء كبير من حزم مكافآت الإدارة على تحقيق مسحوقات مالية، فقد يكون لدى الإدارة دافع للتلاعب بالنتائج المالية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Negative media attention, short-selling reports, or negative analyst reports. When management is under pressure or intense scrutiny to</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الاهتمام السلبي من وسائل الإعلام، أو تقارير البيع على المكشف، أو التقارير السلبية من المحللين. عندما تكون الإدارة تحت ضغط أو تدقق مكثف</li> </ul>

respond to these matters, management may have an incentive to manipulate financial results.	للاستجابة لهذه الأمور، فقد يكون لديها دافع للتلاعب بالنتائج المالية.
Considerations specific to public sector entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
A69. In the case of a public sector entity, legislators and regulators are often the primary users of its financial statements and may therefore have expectations in relation to external performance measures. The auditor may also consider the nature and extent of external scrutiny from other parties or citizens as management of the public sector entity may have an incentive to manipulate financial results when they are under pressure or intense scrutiny.	69. في حالة منشآت القطاع العام، تكون السلطات التشريعية والتنظيمية في الغالب المستخدمين الرئيسيين للقواعد المالية، وقد تكون لديهم، وبالتالي، توقعات تتعلق بمقاييس الأداء الخارجية. وقد ينظر المراجع أيضًا في طبيعة ومدى التدقيق الخارجي من الأطراف الأخرى أو المواطنين، إذ قد يكون لدى إدارة منشأة القطاع العام دافع للتلاعب بالنتائج المالية عندما تكون تحت ضغط أو تدقيق مكثف.
<i>Understanding the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's Accounting Policies (Ref: Para. 31)</i>	في إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة (راجع الفقرة 31)
A70. Matters related to the applicable financial reporting framework that the auditor may consider when obtaining an understanding of where there may be an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors, include:	70. من الأمور التي تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق، التي قد ينظر فيها المراجع عند التوصل إلى فهم للمواطن الذي قد تكون أكثر عرضة للتحرير بسبب تحيز الإدارة أو غيره من عوامل خطر العش، ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Areas in the applicable financial reporting framework that require:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ A measurement basis that results in the need for a complex method relating to an accounting estimate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المجالات في إطار التقرير المالي المنطبق التي تتطلب:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ أساس قياسيٍّ تنتجه عنه الحاجة إلى استخدام طريقة معقدة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Management to make significant judgments, such as accounting estimates with high estimation uncertainty or where an accounting treatment has not yet been established for new and emerging financial products (e.g., types of digital assets).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ اتجاهات مهمة من الإدارة، مثل التقديرات المحاسبية التي تتطوّر على درجة عالية من عدم التأكيد المحيط بالتقدير، أو كما في الحالات التي لم تُوضع فيها بعدً معالجة محاسبية محددة لمنتجات المالية الجديدة والناشئة (على سبيل المثال، أنواع الأصول الرقمية).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Expertise in a field other than accounting, such as actuarial calculations, valuations, or engineering data. Particularly where management can influence, and direct work performed, and conclusions reached by management's experts.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما تستطيع الإدارة توجيهه والتأثير على العمل الذي ينفذه الخبراء</li> </ul>

	الذين تستعين بهم والاستنتاجات التي يتوصلون إليها.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Changes in the applicable financial reporting framework. For example, management may intentionally misapply new accounting requirements relating to amounts, classification, manner of presentation, or disclosures.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق. على سبيل المثال، قد تتعمد الإدارة الخطأ في تطبيق المتطلبات المحاسبية الجديدة فيما يتعلق بـ المبلغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاحات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The selection of and application of accounting policies by management. For example, management's choice of accounting policy is not consistent with similar entities in the same industry.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية. مثال ذلك، عدم اتساق السياسة المحاسبية التي اختارها الإدارة مع المنشآت المشابهة في نفس الصناعة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The amount of an accounting estimate selected by management for recognition or disclosure in the financial statements.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مبلغ التقدير المحاسبي الذي اختارت الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية.</li> </ul>

أمثلة:	
قد تمثل الإدارة باستمرار نحو أحد طرفي مدى النواuges المحتملة الذي يعطي ناتجاً أكثر ملاءمة لها في التقرير المالي.	•
قد تستخدم الإدارة نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.	•

#### Examples:

- Management may consistently trend toward one end of a range of possible outcomes that provide a more favorable financial reporting outcome for management.
- Management may use a model that applies a method that is not established or commonly used in a particular industry or environment.

Understanding the Components of the Entity's System of Internal Control	فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة
Control Environment	بيئة الرقابة
Entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values (Ref: Para. 32(a)(i))	ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالتزاهة والقيم الأخلاقية (راجع: الفقرة ((1)(i)32
A71. Understanding aspects of the entity's control environment that address the entity's culture	. يساعد فهم الجوانب المتعلقة ببيئة الرقابة في المنشأة التي

<p>and understanding management's commitment to integrity and ethical values assists the auditor in determining management's attitude and tone at the top with regard to the prevention and detection of fraud.</p>	<p>تناول ثقافة المنشأة، وفهم التزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، المراجع في تحديد الموقف السلوي للإدارة ونهاج القيادة على المستويات العليا فيما يتعلق بمنع الغش واكتشافه.</p>
<p>A72. In considering the extent to which management demonstrates a commitment to ethical behavior, the auditor may obtain an understanding through inquiries of management and employees, and through considering information from external sources, about:</p>	<p>72١. عند النظر في مدى الالتزام الذي تبديه الإدارة بالسلوك الأخلاقى، قد يتوصل المراجع، من خلال استفساراته من الإدارة والموظفين ومن خلال النظر في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، إلى فهم بشأن ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Management's commitment to integrity and ethical values through their actions. This is important as employees may be more likely to behave ethically when management is committed to integrity and ethical behaviors.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية من خلال تصرفاتها. وهذا مهم لأن الموظفين قد يكونون أكثر ميلاً إلى التصرف بأخلاقية عندما تلتزم الإدارة بالنزاهة والسلوكيات الأخلاقية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The entity's communications with respect to integrity and ethical values. For example, the entity may have a mission statement, a code of ethics, or a fraud policy that sets out the expectations of entity personnel in respect to their commitment to integrity and ethical values regarding managing fraud risk. In larger or more complex entities, management may also have set up a process that requires employees to annually confirm that they have complied with the entity's code of ethics.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• اتصالات المنشأة بشأن النزاهة والقيم الأخلاقية. وعلى سبيل المثال، قد يكون لدى المنشأة بيان مهام، أو مدونة للسلوك المهني، أو سياسة لمكافحة الغش تُحدِّد التوقعات المرجوة من موظفي المنشأة فيما يتعلق بالتزامهم بالنزاهة والقيم الأخلاقية في إدارة خطير الغش. وفي المنشآت الأكبر أو الأكثر تعقيداً، قد تكون الإدارة قد وضعت أيضاً آلية تلزم الموظفين بتأكيد امتهانهم سنوياً لمدونة السلوك المهني الخاصة بالمنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Whether the entity has developed fraud awareness training. For example, the entity may require employees to undertake ethics and code of conduct training as part of an ongoing or induction program. In a larger or more complex entity, specific training may be required for those with a role in the prevention and detection of fraud (e.g., the internal audit function).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ما إذا كانت المنشأة قد وضعت برنامجاً تدريبياً للتوعية بمخاطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد تلزم المنشأة الموظفين بحضور تدريب على الأخلاقيات ومدونة السلوك المهني كجزء من برنامج مستمر أو برنامج تمهيدي عند الالتحاق بالعمل. وفي المنشآت الأكبر أو الأكثر تعقيداً، قد يُطلب تدريب محدد لمن يؤدون مهاماً في معنى الغش واكتشافه (على سبيل المثال، وظيفة المراجعة الداخلية).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Management's response to fraudulent activity. For example, where minor unethical practices are overlooked (e.g., petty theft, expenses frauds), this may indicate that more significant frauds committed by key employees may be treated in a similar lenient fashion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استجابة الإدارة للأنشطة المنظوية على غش. وعلى سبيل المثال، عند التغاضي عن الممارسات غير الأخلاقية البسيطة (مثل السرقات البسيطة أو الغش في المصاريفات)، فقد يُشير ذلك إلى احتمال التعامل بتساهل مماثل مع حوادث الغش الأكبر التي</li> </ul>

	يرتكبها كبار الموظفين.
The entity's whistleblower program (or other program to report fraud) (Ref: Para. 32(a)(ii))	برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش) (راجع: الفقرة 32(أ)(ج))
A73. Often frauds are discovered through tips or complaints submitted through an entity's whistleblower program. Whistleblower programs, which some entities may refer to by other names including, for example fraud reporting hotline, are designed to gather, among other things, information from employees, customers, and other stakeholders about allegations of fraud impacting the entity. A whistleblower program is often an essential component of an entity's fraud risk management.	73. غالباً ما تُكتشف حوادث الغش من خلال البلاغات أو الشكاوى التي يتم تقديمها عبر برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة. ويتم تصميم برامج الإبلاغ عن المخالفات، التي قد تُشير إليها بعض المنشآت بسميات أخرى مثل "الخط الساخن للإبلاغ عن الغش"، لجمع المعلومات، من بين أمور أخرى، من الموظفين والعملاء وأصحاب المصلحة الآخرين بشأن مزاعم الغش التي تؤثر على المنشأة. وتعود برامج الإبلاغ عن المخالفات في الغالب مكوناً رئيسياً في إدارة المنشأة لخبط الغش.
A74. The design of a whistleblower program will vary depending on the nature and complexity of the entity, including the entity's exposure to fraud risks. For example, more formalized whistleblower programs may include a dedicated email, website or telephone reporting mechanism, formal training for all employees, periodic reporting to management and those charged with governance for matters reported through the program, or management of the program by a third party. Alternatively, whistleblower programs may consist of less formal processes, which may include verbal communication of the program or communication via the entity's website where tips or complaints can be received, along with monitoring performed by the entity's human resource personnel or by an independent party, such as external counsel.	74. سيختلف تصميم برنامج الإبلاغ عن المخالفات تبعاً لطبيعة المنشأة ومدى تعقيدتها، بما في ذلك مدى تعرضها لمخاطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد تتضمن برامج الإبلاغ عن المخالفات الأكثر رسمية آليةً مخصصة للتبلیغ عبر البريد الإلكتروني أو الموقع الإلكتروني أو الهاتف، أو تدريباً رسمياً لجميع الموظفين، أو تقديم تقارير دورية للإدارة والمكلفين بالحكومة بشأن الأمور المبلغ عنها من خلال البرنامج، أو إدارة البرنامج من قبل طرف ثالث. وبخلاف ذلك، قد تتكون برامج الإبلاغ عن المخالفات من إجراءات أقل رسمية، قد تشمل التواصل الشفهي بموجب البرنامج أو التواصل عبر موقع المنشأة الإلكتروني الذي يمكن من خلاله استقبال البلاغات أو الشكاوى، إلى جانب أعمال المتابعة التي يقوم بها موظفو الموارد البشرية في المنشأة أو طرف مستقل، مثل المستشار القانوني الخارجي.
A75. When obtaining an understanding of the entity's whistleblower program, the auditor may:	75. عند التوصل إلى فهم لبرنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة، قد يقوم المراجع بما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtain an understanding of how the entity receives tips or complaints, the objectivity and competence of the individuals involved in administering the program, the appropriateness of the entity's processes for addressing the matters raised, including its investigation and remediation processes and protections afforded to whistleblowers. In a larger or more complex entity, the lack of a whistleblower program, or an ineffective one, may be indicative of</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التوصل إلى فهم لكيفية استقبال المنشأة للبلاغات أو الشكاوى، وموضوعية وكفاءة المسؤولين عن إدارة البرنامج، ومدى مناسبة آليات المنشأة لمواجهة المسائل المثارة، بما في ذلك آليات التحري والعلاج. وأنشكال الحماية المنوحة للمبلغين عن المخالفات. وفي المنشآت الأكبر أو الأكبر تعقيداً، قد يُشير غياب برنامج للإبلاغ عن المخالفات، أو عدم فاعليته، إلى وجود أوجه قصور في بيئة الرقابة لدى المنشأة.</li> </ul>

deficiencies in the entity's control environment.	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inspect the whistleblower program files for any tips or complaints that may allege fraud that are not under investigation by the entity, or for information that may raise questions about management's commitment to creating and maintaining a culture of honesty and ethical behavior.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الفحص المادي لملفات برنامج الإبلاغ عن المخالفات للتحقق من وجود أي بلاغات أو شكاوى قد تتضمن مزاعم بوقوع غش لم تباشر المنشأة التحقيق فيه، أو أية معلومات قد تثير تساؤلات حول مدى التزام الإدارة بخلق ثقافة تتسم بالأمانة والسلوك الأخلاقي والمحافظة عليها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Perform additional procedures related to allegations of fraud that are under investigation by the entity in accordance with the requirements in paragraphs 55–58.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق بمزاعم الغش التي تقوم المنشأة بالتحري عنها وفقاً لمتطلبات الفقرات 55–58.</li> </ul>
Oversight exercised by those charged with governance (Ref: Para. 32(a)(iii))	الإشراف الذي يمارسه المكلفوون بالحكومة (راجع: الفقرة 32(a)(iii))
A76. In many jurisdictions, corporate governance practices are well developed and those charged with governance play an active role in oversight of the entity's assessment of risks, including risks of fraud and the controls that address such risks. Since the responsibilities of those charged with governance and management may vary by entity and by jurisdiction, it is important that the auditor understands their respective responsibilities to enable the auditor to obtain an understanding of the oversight exercised by the appropriate individuals with respect to the prevention and detection of fraud. <sup>110</sup>	76 <sup>1</sup> . في الكثير من الدول، تكون ممارسات حوكمة الشركات منظورة بشكل جيد، ويؤدي المكلفوون بالحكومة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة للمخاطر، بما في ذلك مخاطر الغش وأدوات الرقابة التي تواجه تلك المخاطر. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحكومة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن المهم أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون فيما يتعلق بمنع الغش واكتشافه. <sup>109</sup>
A77. An understanding of the oversight exercised by those charged with governance may provide insights regarding the susceptibility of the entity to management fraud, the adequacy of controls that prevent or detect fraud, and the competency and integrity of management. The auditor may obtain this understanding in several ways, such as by attending meetings where such discussions take place, reading the minutes from such meetings, or making inquiries of those charged with governance.	77 <sup>1</sup> . قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفوون بالحكومة رؤى بشأن قابلية تعرض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية أدوات الرقابة التي تمنع أو تكتشف الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمرجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بطرق عديدة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحكومة.
A78. The effectiveness of oversight by those charged with governance is influenced by their objectivity and familiarity with the	78 <sup>1</sup> . تتأثر فاعلية الإشراف الذي يمارسه المكلفوون بالحكومة بمدى موضوعيتهم ومدى إلمامهم بالآليات وأدوات الرقابة التي

<sup>109</sup> تقدم الفقرات A1–A8 من معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحكومة"، ارشادات بشأن من ينبغي على المراجع الاتصال به، بما في ذلك عندما لا يكون هيكل حوكمة المنشأة محدداً بوضوح.

<sup>110</sup> ISA 260 (Revised), *Communication with Those Charged with Governance*, paragraphs A1–A8 provide guidance about whom the auditor should be communicating with, including when the entity's governance structure is not well defined.

<p>processes and controls management has put in place to prevent or detect fraud. For example, the oversight by those charged with governance of the effectiveness of controls to prevent or detect fraud is an important aspect of their oversight role and the objectivity of such evaluation is influenced by their independence from management.</p>	<p>وضعها الإدارية لمنع الغش أو اكتشافه. وعلى سبيل المثال، يُعد إشراف المكلفين بالحوكمة على مدى فاعلية أدوات الرقابة المصممة لمنع الغش أو اكتشافه جانباً مهماً من دورهم الإشرافي، كما تتأثر موضوعية هذا التقويم بمدى استقلالهم عن الإدارة.</p>
<p>Scalability (Ref: Para. 32(a)(iii))</p>	<p>التدرج (راجع الفقرة 32(أ)(ج))</p>
<p>A79. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity. This may be the case in a smaller or less complex entity where a single owner manages the entity and no one else has a governance role. In these cases, there is ordinarily no action on the part of the auditor because there is no oversight separate from management.</p>	<p>79. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وقد يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يتوقع عادةً أن يقوم المراجع بأي إجراء، نظراً لعدم وجود إشراف منفصل عن الإدارة.</p>
<p>Inquiries of those charged with governance (Ref: Para. 32(c))</p>	<p>الاستفسار من المكلفين بالحوكمة (راجع الفقرة 32(ج))</p>
<p>A80. The auditor may also inquire of those charged with governance about how the entity assesses the risk of fraud, and the entity's controls to prevent or detect fraud, the entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values.</p>	<p>80. قد يستفسر المراجع أيضاً من المكلفين بالحوكمة عن كيفية تقييم المنشأة لخطر الغش، وعن أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة لمنع الغش أو اكتشافه، وثقافة المنشأة، ومدى التزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.</p>
<p>A81. Specific inquiries on areas that are susceptible to misstatement due to management bias or management fraud may relate to both inherent risk and control risk. Specific inquiries may include management judgment when accounting for complex accounting estimates or unusual or complex transactions, including those in controversial or emerging areas, which may be susceptible to fraudulent financial reporting.</p>	<p>81. قد تتعلق الاستفسارات المحددة عن المجالات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو غشها بكلٍّ من الخطر الملائم وخطر الرقابة. وقد تتناول الاستفسارات المحددة اتجاهات الإدارة عند المحاسبة عن التقديرات المحاسبية المعقدة أو المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما فيها تلك التي تقع في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة، والتي قد تكون عرضة لإعداد تقارير مالية مغلوطة.</p>
<p>A82. Inquiries on whether those charged with governance are aware of any control deficiencies related to the prevention and detection of fraud may inform the auditor's evaluation of the components of the entity's system of internal control. Such inquiries may highlight conditions within the entity's system of internal control that provide opportunity to commit fraud or that may affect management's attitude or ability to rationalize fraudulent actions. For example, understanding incentives or pressures on management that may result in intentional or unintentional management bias may inform</p>	<p>82. قد يسترشد المراجع في تقويمه لمكونات نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة بالاستفسارات عمّا إذا كان المكلفون بالحوكمة على دراية بأي أوجه قصور في الرقابة تتعلق بمنع الغش واكتشافه. وقد تسلط هذه الاستفسارات الضوء على الظروف التي توفر الفرصة لارتكاب الغش ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو التي قد تؤثر على الموقف السلوي للإدارة أو قدرتها على تبرير التصرفات التي تنطوي على غش. وعلى سبيل المثال، قد يسترشد المراجع في فهمه للتوصيات لتقييم المخاطر وفهم مخاطر الأعمال بفهم الدوافع أو الضغوط التي تواجه الإدارة، والتي قد تؤدي إلى تحيزٍ متعمد أو غير متعمد</p>

<p>the auditor's understanding of the entity's risk assessment process and understanding of business risks. Such information may affect the auditor's consideration of the effect on the reasonableness of significant assumptions made by, or the expectations of, management.</p>	<p>من جانبها. وقد تؤثر هذه المعلومات على نظر المراجع بشأن مدى معقولة الافتراضات المهمة التي وضعتها الادارة أو التوقعات التي تبنيها.</p>
<p>The Entity's Risk Assessment Process</p>	<p>آلية المنشأة لتقييم المخاطر</p>
<p>The entity's process for identifying, assessing, and addressing fraud risks (Ref: Para. 33(a))</p>	<p>آلية المنشأة للتعرف على مخاطر الغش وتقييمها ومواجهتها (راجع: الفقرة 33(a))</p>
<p>A83. Management may place a strong emphasis on fraud prevention by implementing a fraud risk management program. The design of the fraud risk management program may be impacted by the nature and complexity of the entity and may include the following elements:</p>	<p>٨٣. قد تولي الادارة اهتماماً كبيراً بمنع الغش من خلال تنفيذ برنامج لإدارة مخاطر الغش. وقد يتأثر تصميم برنامج إدارة مخاطر الغش بطبيعة المنشأة ومدى تعقيدها، وقد يتضمن العناصر الآتية:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establishing fraud risk governance policies.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحديد سياسات الحكومة الخاصة بخطر الغش.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Performing a fraud risk assessment.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تنفيذ تقييم خطر الغش.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Designing and deploying fraud preventive and detective control activities.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تصميم وتطبيق أنشطة الرقابة الوقائية والكافحة للغش.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conducting investigations.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تنفيذ التحريات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitoring and evaluating the total fraud risk management program.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• متابعة وتقويم برنامج إدارة مخاطر الغش إجمالاً.</li> </ul>
<p>Identifying fraud risks (Ref: Para. 33(a)(i))</p>	<p>التعرف على مخاطر الغش (راجع: الفقرة 33(a)(i))</p>
<p>A84. The entity's risk assessment process may include an assessment of the incentives, pressures, and opportunities to commit fraud, or how the entity may be susceptible to third-party fraud. An entity's risk assessment process may also consider the potential override of controls by management as well as areas where there are control deficiencies, including a lack of segregation of duties.</p>	<p>٨٤. قد تشمل آلية المنشأة لتقييم المخاطر على تقييم للدّوافع والضغوط والفرص لارتكاب الغش، أو كيفية تعرض المنشأة للغش من الأطراف الثالثة. وقد تراعي آلية المنشأة لتقييم المخاطر أيضاً احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وكذلك المجالات التي توجد بها أوجه قصور في الرقابة، بما في ذلك غياب الفصل في الواجبات.</p>
<p>A85. Where legal or regulatory requirements apply, management may consider risks relating to misappropriation of assets or fraudulent financial reporting in relation to the entity's compliance with laws or regulations. For example, a fraud risk may include the preparation of inaccurate information for a regulatory filing in order to improve the appearance of an entity's</p>	<p>٨٥. عندما تكون هناك متطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة، قد تنظر الادارة في المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو إعداد التقارير المالية المغلوطة فيما يتصل بالتزام المنشأة بالأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تشمل مخاطر الغش إعداد معلومات غير دقيقة في ملف يُقدم إلى جهة تنظيمية بهدف تحسين المظهر العام لأداء المنشأة وبالتالي تجنب التفتيش من</p>

performance and thereby avoid inspection by regulatory authorities or penalties.	قبل السلطات التنظيمية أو تجنب العقوبات.
Considerations specific to public sector entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
A86. In the public sector, management may need to consider risks related to political pressures to achieve specific outcomes, and pressures to meet or stay within the approved budget, including expenditures subject to statutory limits.	٨٦. في القطاع العام، قد تحتاج الإدارة إلى النظر في المخاطر المرتبطة بالضغوط السياسية الهادفة إلى تحقيق نتائج محددة، وكذلك الضغوط المتعلقة بالالتزام بالميزانية المعتمدة أو عدم تجاوزها، بما في ذلك النفقات الخاضعة لحدود نظامية.
Assessing the significance of the identified fraud risks and addressing the assessed fraud risks (Ref: Para. 33(a)(ii)–(iii))	تقييم أهمية مخاطر الغش التي تم التعرف عليها ومواجهة مخاطر الغش التي تم تقييمها (راجع: الفقرة 33(أ)(٢)–(٣))
A87. There are several approaches management may use to assess fraud risks, and the approach may vary depending on the nature and circumstances of the entity. The entity may assess fraud risks using different forms, such as a complex matrix of risk ratings or a simple narrative.	٨٧. هناك عدة مناهج يمكن أن تستخدمها الإدارة لتقييم مخاطر الغش، وقد يختلف المنهج المتبع تبعاً لطبيعة المنشأة وظروفها. وقد تقيّم المنشآت مخاطر الغش باستخدام نماذج مختلفة، مثل مصفوفة معقدة لتصنيفات المخاطر أو سرد وصفيٍّ بسيط.
A88. When determining the likelihood of fraud, management may consider both probability and frequency (i.e., the number of fraud incidents that can be expected). Other factors that management may consider in determining the likelihood may include the volume of transactions or the quantitative benefit to the perpetrator.	٨٨. عند تحديد احتمالية حدوث الغش، قد تنظر الإدارة في كلٍّ من درجة الاحتمال ومعدل الحدوث (أي عدد حوادث الغش التي يمكن توقعها). وقد تشمل العوامل الأخرى التي قد تنظر فيها الإدارة عند تحديد الاحتمالية كلاً من حجم المعاملات أو المنفعة الكمية التي يجنيها مرتكب الغش.
A89. Management may address the likelihood of a fraud risk by taking action within the other components of the entity's system of internal control or by making changes to certain aspects of the entity or its environment. To address fraud risks, an entity may choose to cease doing business in certain locations, reallocate authority among key personnel, or make changes to aspects of the entity's business model.	٨٩. قد تعالج الإدارة احتمالية خطر الغش من خلال اتخاذ تصرفات ضمن المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لدى المنشآت، أو من خلال إجراء تغييرات في بعض جوانب المنشآة أو بيئتها. ولمواجهة مخاطر الغش، قد تختار المنشآت التوقف عن مزاولة أعمالها في موقع معينة، أو إعادة توزيع الصالحيات بين كبار الموظفين، أو إجراء تغييرات في جوانب من نموذج أعمالها.

مثال:

أثناء آلية المنشأة لتقييم المخاطر المتعلقة بالغش من الأطراف الثالثة، حددت الإدارة مستوى غير معتمد من المدفوعات لموردين أضيفوا مؤخرًا إلى قاعدة بيانات الموردين المعتمدين لدى المنشآة. وبعد التحري عن الأمر، تبيّن للإدارة أن موظفي المشتريات والتوريدات قد توافقوا مع الموردين عند إضافة هؤلاء الموردين إلى قاعدة البيانات. وصممت وطبقت الإدارة أدوات رقابة لمنع الغش المتعلقة بالموردين واكتشاف تكراره.

**Example:**

During the entity's risk assessment process relating to third-party fraud, management identified an unusual level of disbursements to recently added vendors to the entity's approved-vendor database. Upon investigating the matter, management determined that purchasing and procurement personnel had colluded with the vendors when it added those vendors to the database. Management designed and implemented controls to prevent and detect the reoccurrence of vendor-related fraud.

A90. If the auditor identifies risks of material misstatement due to fraud that management failed to identify, the auditor is required to determine whether any such risks are of a kind that the auditor expects would have been identified by the entity's risk assessment process and, if so, obtain an understanding of why the entity's risk assessment process failed to identify such risks of material misstatement. <sup>112</sup>	أ90. إذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش، وتلك المخاطر أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيتعين عليه أن يحدد ما إذا كان أيًّا من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراجع أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقدير المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقدير المخاطر في التعرف على هذه المخاطر. <sup>111</sup>
Scalability (Ref: Para. 33(a))	الدرج (راجع: الفقرة 33((أ)))
A91. In smaller and less complex entities, and in particular owner-managed entities, the way the entity's risk assessment process is designed, implemented, and maintained may vary with the entity's size and complexity. When there are no formalized processes or documented policies or procedures, the auditor is still required to obtain an understanding of how management, or where appropriate, those charged with governance identify fraud risks related to the misappropriation of assets and fraudulent financial reporting, assesses the significance of the identified fraud risks and addresses the assessed risks.	أ91. في المنشآت الأصغر والأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملوكها، قد تباين كيفية تصميم آلية المنشأة لتقدير المخاطر، وتطبيقها والحفاظ عليها، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. وعند عدم وجود آليات رسمية أو سياسات أو إجراءات مؤكدة، يظل المراجع مطالباً بالتوصيل إلى فهم كيفية قيام الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة عند الاقتضاء، بالتعرف على مخاطر الغش المتعلقة باختلاس الأصول وإعداد التقارير المالية المغشوشة، وتقدير مدى أهمية مخاطر الغش التي تم التعرف عليها، ومواجهة المخاطر التي تم تقديرها.
Inquiries of management and others within the entity (Ref: Para. 33(b))	الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة 33((ب)))
A92. Management accepts responsibility for the entity's system of internal control and for the preparation of the entity's financial statements. Accordingly, it is appropriate for the auditor to make inquiries of management regarding management's own process for identifying and responding to the entity's fraud risks. The nature, extent and frequency	أ92. تحمل الإدارة المسئولية عن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وعليه، فمن المناسب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن آلية الإدارة ذاتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها. وقد تباين طبيعة آلية الإدارة لتقدير المخاطر، ومداها ومعدل تطبيقها، من منشأة

معايير المراجعة 315 (المحدث في عام 2019)، الفقرة 23 <sup>111</sup><sup>112</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 23

<p>of management's risk assessment process may vary from entity to entity. In some entities, management's process may occur on an annual basis or as part of ongoing monitoring. In other entities, management's process may be less structured and less frequent. The nature, extent and frequency of management's risk assessment process is relevant to the auditor's understanding of the entity's control environment. For example, the fact that management does not have a risk assessment process or when the entity's risk assessment process does not address the identified fraud risks may be indicative of the lack of importance that management places on internal control.</p>	<p>لآخر. وفي بعض المنشآت، قد يتم تطبيق تلك الآلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة الدائمة. وفي البعض الآخر، قد تكون آلية الإدارة أقل تنظيماً وأقل في معدل تطبيقها. وتُعد طبيعة آلية الإدارة لتقدير المخاطر، ومداها ومعدل تطبيقها، أموراً ذات صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يشير عدم وجود آلية لدى الإدارة لتقدير المخاطر، أو عندما لا تواجه آلية المنشأة لتقدير المخاطر الغش التي تم التعرف عليها، إلى ضعف الأهمية التي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.</p>
<p>A93. Inquiries of management may provide useful information concerning the risks of material misstatements resulting from employee fraud. However, such inquiries are unlikely to provide useful information regarding the risks of material misstatement resulting from management fraud. Inquiries of others within the entity may provide additional insight into fraud prevention controls, tone at the top, and culture of the organization. The responses from these inquiries may also serve to corroborate responses received from management or provide information regarding the possibility of management override of controls.</p>	<p>93. قد يوفر الاستفسار من الإدارة معلومات مفيدة عن مخاطر التحرير الجوهري الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإنه من غير المحتمل أن توفر مثل تلك الاستفسارات معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحرير الجوهري الناتج عن غش الإدارة. وقد يوفر الاستفسار من الأفراد الآخرين داخل المنشأة رؤى إضافية بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بمنع الغش، ونهاج القيادة على المستويات العليا، وثقافة المنشأة. وقد تُسهم الردود على هذه الاستفسارات أيضاً في تأييد الردود التي تم الحصول عليها من الإدارة، أو في توفير معلومات بشأن إمكانية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.</p>

## أمثلة:

من الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع الاستفسارات عن وجود الغش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركون بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المعتادة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.
- مسؤول أخلاقيات المهنة أو مسؤول الامتثال أو من في حكمهما.
- الشخص أو الأشخاص المكلفوون بالتعامل مع المزاعم المتعلقة بالغش.

## Examples:

Others within the entity to whom the auditor may direct inquiries about the existence or suspicion of fraud include:

- Operating personnel not directly involved in the financial reporting process.
- Employees with different levels of authority.
- Employees involved in initiating, processing, or recording complex or unusual transactions and those who supervise or monitor such employees.
- In-house legal counsel.
- Chief ethics officer, chief compliance officer or equivalent person.
- The person or persons charged with dealing with allegations of fraud.

<p>A94. Management is often in the best position to perpetrate fraud. Accordingly, when evaluating management's responses to inquiries with an attitude of professional skepticism, the auditor may judge it necessary to corroborate responses to inquiries with information from other sources.</p>	<p>.94. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فعند تقويم ردود الإدارة في ضوء نزعة الشك المهني، قد يرى المراجع أنه من الضروري تأييد تلك الردود بمعلومات من مصادر أخرى</p>
<p>A95. Inquiries of management and others within the entity may be most effective when they involve a discussion and when conducted by senior members of the engagement team. This allows for a two-way dialogue with the interviewees and provides the opportunity for the auditor to ask probing and clarifying questions.</p>	<p>.95. قد تكون الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة وإلى الأفراد الآخرين داخل المنشأة أكثر فاعلية عندما تتضمن نقاشاً، وعندما تُجرى بواسطة كبار أعضاء فريق الارتباط. ويتبيّح ذلك إجراء حوار متبدّل مع الأشخاص الذين تم مقابلتهم، ويُؤffer للمراجع فرصة لطرح أسئلة متعمقة وتوضيحية.</p>
<p>The Entity's Process to Monitor the System of Internal Control</p>	<p>آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية</p>
<p>Ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud (Ref: Para. 34(a))</p>	<p>التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة لمنع الغش أو اكتشافه (راجع: الفقرة (34)(ا))</p>
<p>A96. Matters that may be relevant for the auditor to consider when understanding those aspects of the entity's process that address the ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud, and the identification and remediation of related control deficiencies may include:</p>	<p>.96. قد تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بالنظر من جانب المراجع عند فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تعامل مع التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة لمنع الغش أو اكتشافه، والتعرف على ما يتعلق بذلك من أوجه قصور في الرقابة وعلاجه، ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Whether management has identified particular operating locations, or business segments for which the risk of fraud may be more likely to exist and whether management has introduced different approaches to monitor these operating locations or business segments.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ما إذا كانت الإدارة قد تعرّفت على موقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة تزيد فيها احتمالية وجود خطر الغش، وما إذا كانت الإدارة قد أدخلت مناهج مختلفة لمتابعتها.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>How the entity monitors controls that address fraud risks in each component of the entity's system of internal control, including the operating effectiveness of anti-fraud controls, and the remediation of control deficiencies as necessary.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>كيفية قيام المنشأة بمتابعة أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر الغش في كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك الفاعلية التشغيلية لأدوات مكافحة الغش، وعلاج أوجه القصور في الرقابة عند الاقتضاء.</li> </ul>
Inquiries of internal audit (Ref: Para. 34(b))	الاستفسارات من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 34(ب))
A97. The internal audit function of an entity may perform assurance and advisory activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes. In that capacity, the internal audit function may identify frauds or be involved throughout a fraud investigation process. Inquiries of appropriate individuals within the internal audit function may therefore provide the auditor with useful information about instances of fraud, suspected fraud, or allegations of fraud, and the risk of fraud.	97. قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وألياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. وبتلك الصفة، قد تتعرف وظيفة المراجعة الداخلية على حوادث غش أو قد تشارك في جميع مراحل آلية التحري عن الغش. ولذلك، فقد توفر الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية للمرجع معلومات مفيدة عن حالات الغش، أو شهادات الغش، أو مزاعم الغش، وخطر الغش.
A98. ISA 315 (Revised 2019) and ISA 610 (Revised 2013) establish requirements and provide guidance relevant to audits of those entities that have an internal audit function. <sup>114</sup>	98. يحدد معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) ومعيار المراجعة (610) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة للمراجعة الداخلية.

أمثلة:	
عند تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) ومعيار المراجعة (610) في سياق الغش، قد يستفسر المراجع، على سبيل المثال، عما يلي:	<ul style="list-style-type: none"> <li>كيفية مواجهة خطر الغش من خلال آلية المنشأة لتقييم المخاطر.</li> <li>آليات المنشأة وأدواتها الرقابية لمنع الغش أو اكتشافه.</li> <li>ثقافة المنشأة والالتزام الإداري بالنزاهة والقيم الأخلاقية.</li> <li>ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية على دراية بأية حالات تجاوزت فيها الإدارة أدوات الرقابة.</li> <li>الإجراءات، إن وجدت، التي نفذتها وظيفة المراجعة الداخلية خلال السنة فيما يتعلق بالغش وما إذا كانت الإدارة والمكلفوون بالحكومة قد استجابوا بصورة مرضية لأية نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.</li> </ul>

<sup>113</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرتين 14(a) و24(a)(ii)، ومعيار المراجعة (610) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 14(a)(i)، "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

<sup>114</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 14(a) and 24(a)(ii), and ISA 610 (Revised 2013), *Using the Work of Internal Auditors*

- الإجراءات، إن وجدت، التي نفذتها وظيفة المراجعة الداخلية أثناء التحري عن حوادث الغش وشهادات مخالفة مدونة السلوك المهني الخاصة بالمنشأة وقيم المنشأة، وما إذا كانت الإدارة والمكلفوون بالحكومة قد استجابوا بصورة مرضية لأية نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.
- التقارير، إن وجدت، أو الاتصالات المتعلقة بالغش التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية وما إذا كانت الإدارة والمكلفوون بالحكومة قد استجابوا بصورة مرضية لأية نتائج ظهرت من تلك التقارير.
- أوجه القصور في الرقابة التي تعرفت عليها وظيفة المراجعة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بمنع الغش واكتشافه وما إذا كانت الإدارة والمكلفوون بالحكومة قد استجابوا بصورة مرضية لأية نتائج ظهرت من أوجه القصور تلك.

#### **Examples:**

In applying ISA 315 (Revised 2019) and ISA 610 (Revised 2013) in the context of fraud, the auditor may, for example, inquire about:

- How the entity's risk assessment process addresses the risk of fraud.
- The entity's processes and controls to prevent or detect fraud.
- The entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values.
- Whether the internal audit function is aware of any instances of management override of controls.
- The procedures performed, if any, by the internal audit function during the year related to fraud and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those procedures.
- The procedures performed, if any, by the internal audit function in investigating frauds and suspected violations of the entity's code of ethics and values, and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those procedures.
- The fraud-related reports, if any, or communications prepared by the internal audit function and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those reports.
- Control deficiencies identified by the internal audit function that are relevant to the prevention and detection of fraud and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those deficiencies.

The Information System and Communication (Ref: Para. 35 and 49)	نظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرتين 35، 49)
A99. Obtaining an understanding of the entity's information system and communication relevant to the preparation of the financial statements includes the manner in which an entity incorporates information from	99. يتناول التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية الكيفية التي تُدرج بها المنشأة المعلومات الناتجة عن معالجة المعاملات في دفتر

<p>transaction processing into the general ledger. This ordinarily involves the use of journal entries, whether standard or non-standard, or automated or manual. This understanding enables the auditor to identify the population of journal entries and other adjustments that is required to be tested in accordance with paragraph 49(b). Obtaining an understanding of the population may provide the auditor with insights about journal entries and other adjustments that may be susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation. This may assist the auditor in designing and performing audit procedures over journal entries and other adjustments in accordance with paragraphs 49(c) and 49(d).</p>	<p>الأستاذ العام. ويتضمن ذلك عادةً استخدام قيود اليومية، سواء كانت معيارية أو غير معيارية، أو آلية أو يدوية. ويُتيح هذا الفهم للمراجع التعرف على مجتمع قيود اليومية والتعديلات الأخرى المطلوب اختبارها وفقاً للفقرة 49(ب). وقد يزود التوصل إلى فهم لمجتمع العينة المراجعة برقى حول قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي قد تكون عرضة لتدخل أو تلاعب غير مصرح به أو غير مناسب. وقد يُسهم ذلك في مساعدة المراجع على تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بقيود اليومية والتعديلات الأخرى، وفقاً للفقرتين 49(ج) و 49(د).</p>
<p>A100. <b>Appendix 4</b> includes additional considerations when selecting journal entries and other adjustments for testing, including matters that the required understanding provides the auditor knowledge about.</p>	<p>100. يشتمل الملحق الرابع على اعتبارات إضافية عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها، بما في ذلك الأمور التي يوفر الفهم المطلوب للمراجع معرفةً بشأنها.</p>
<p>A101. When performing risk assessment procedures, the auditor may consider changes in the entity's IT environment because of the introduction of new IT applications or enhancements to the IT infrastructure, which may impact the susceptibility of the entity to fraud or create vulnerabilities in the IT environment (e.g., changes to the databases involved in processing or storing transactions). There may also be an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors when there are complex IT applications used to initiate or process transactions or information, such as the use of artificial intelligence or machine learning algorithms to calculate and initiate accounting entries. In such circumstances, the auditor may assign individuals with specialized skills and knowledge, such as forensic and IT experts, or more experienced individuals to the engagement.</p>	<p>101. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، قد ينظر المراجع في التغييرات التي طرأت على بيئة تقنية المعلومات لدى المنشأة بسبب إدخال تطبيقات تقنية معلومات جديدة أو تحسينات في البنية التحتية لتقنية المعلومات، مما قد يؤثر في مدى تعرض المنشأة للغش أو يخلق ثغرات في بيئة تقنية المعلومات (مثل التغييرات التي تطرأ على قواعد البيانات المستخدمة في معالجة المعاملات أو تخزينها). وقد تزداد كذلك احتمالية التعرض للتغريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى عندما تُستخدم تطبيقات تقنية معلومات معقدة لإنشاء أو معالجة المعاملات أو المعلومات، مثل استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي أو خوارزميات التعلم الآلي لاحتساب القيود المحاسبية وإنشائها. وفي تلك الظروف، قد يخصص المراجع للارتباط أفراداً يحظون بمهارات ومعرفة متخصصة، مثل الخبراء في المسائل الجنائية وتقنية المعلومات، أو أفراداً أكثر خبرة.</p>
<p>Control Activities (Ref: Para. 33 and 36)</p>	<p>أنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين 33، 36)</p>
<p>A102. Management may make judgments on the nature and extent of the controls it chooses to implement and the nature and extent of the risks it chooses to accept given the nature and circumstances of the entity. In determining which controls to implement to prevent or detect fraud, management considers the risks that the financial</p>	<p>102. قد تقوم الإدارة باجتيازات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار قبولها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها. وعند تحديد أدوات الرقابة التي سيتم تطبيقها لمنع الغش أو اكتشافه، تنظر</p>

<p>statements may be materially misstated due to fraud.</p> <p>A103. Controls designed to prevent or detect fraud are generally classified as either preventive (designed to prevent a fraudulent event or transaction from occurring) or detective (designed to discover a fraudulent event or transaction after the fraud has occurred). Addressing fraud risks may involve a combination of manual and automated fraud prevention and detection controls that enable the entity to monitor for indicators of fraud within the scope of its risk tolerance.</p>	<p>الإدارة في المخاطر التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب الغش.</p> <p>103. تُصنَّف أدوات الرقابة المصمَّمة لمنع الغش أو اكتشافه بوجهٍ عام إلى نوعين: وقائية (تهدف إلى منع وقوع حدثٍ أو معاملةٍ منطقية على غشٍ) وكاشفة (تهدف إلى اكتشاف حدثٍ أو معاملةٍ منطقية على غشٍ بعد وقوع الغش). وقد تستلزم مواجهة مخاطر الغش مزيجًا من أدوات الرقابة اليدوية والآلية لمنع الغش واكتشافه، بما يمكن المنشأة من متابعة مؤشرات الغش ضمن نطاق قدرتها على تحمل المخاطر.</p>
---	---

<p><b>أمثلة:</b></p> <p><b>أدوات الرقابة الوقائية</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• التحديد الواضح والمُوثق لمتخذي القرارات من خلال التفويضات والتصديقات والتعليمات الأخرى.</li> <li>• أدوات الرقابة على الوصول، بما في ذلك التي تحمي الأمن المادي للأصول من الوصول أو الاستحواذ أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به، وكذلك تلك التي تمنع الوصول غير المصرح به إلى بيئة تقنية المعلومات لدى المنشأة ومعلوماتها، مثل تقنيات المصادقة.</li> <li>• أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وتحليل التغييرات في نظام تقنية المعلومات.</li> <li>• عمليات التتحقق عند التوظيف، أو فترات التجربة، أو تقييمات الملاءمة، أو إجراءات التدقيق الأمني، بهدف تقييم نزاهة الموظفين أو المتعاقدين أو الأطراف الثالثة الجدد.</li> <li>• عدم إمكانية أن تغادر المعلومات الحساسة أو السرية بيئة تقنية المعلومات لدى المنشأة من دون تفويض أو اكتشاف.</li> </ul> <p><b>أدوات الرقابة الكاشفة</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تقارير الاستثناء التي تُستخدم للتعرف على الأنشطة غير المعتادة أو التي يتم خارج مسار العمل الطبيعي بهدف إجراء المزيد من التحري.</li> <li>• الآليات التي تُمكِّن موظفي المنشأة والأطراف الثالثة من إجراء بلاغاتٍ مجَّولة الهوية أو سرية إلى الأشخاص المعنيين داخل المنشأة بشأن حوادث الغش التي تم التعرف عليها أو الاشتباه فيها.</li> <li>• برامج اكتشاف الغش المدمجة في البنية التحتية لتقنية المعلومات، التي تحلل بيانات المعاملات تلقائيًا أو تُمكِّن من متابعة البيانات وتحليلها لاكتشاف ما يختلف عما هو معياري أو طبيعي أو متوقع، مما قد يشير إلى وجود غش.</li> </ul>
--

#### Examples:

Preventive controls

<ul style="list-style-type: none"> <li>Clearly defined and documented decision makers using delegations, authorizations, and other instructions.</li> <li>Access controls, including those that address physical security of assets against unauthorized access, acquisition, use or disposal and those that prevent unauthorized access to the entity's IT environment and information, such as authentication technology.</li> <li>Controls over the process to design, program, test and migrate changes to the IT system.</li> <li>Entry level checks, probationary periods, suitability assessments or security vetting in order to assess the integrity of new employees, contractors or third parties.</li> <li>Sensitive or confidential information cannot leave the entity's IT environment without authority or detection.</li> </ul> <p><b>Detective controls</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Exception reports to identify activities that are unusual or not in the ordinary course of business for further investigation.</li> <li>Mechanisms for employees of the entity and third parties to make anonymous or confidential communications to appropriate persons within the entity about identified or suspected fraud.</li> <li>Fraud detection software programs incorporated into the IT infrastructure that automatically analyze transactions data or enable data monitoring and analysis to detect what is different from what is standard, normal, or expected and may therefore indicate fraud.</li> </ul>
---

<p>A104. ISA 315 (Revised 2019)<sup>116</sup> requires the auditor to obtain an understanding of controls over journal entries as well as to evaluate their design and determine whether they have been implemented as part of understanding the entity's system of internal control. This understanding focuses on the controls over journal entries that address risks of material misstatement at the assertion level, whether due to fraud or error. Paragraphs 48–49 of this ISA require the auditor to design and perform audit procedures to test the appropriateness of journal entries and are specifically focused on the risks of material misstatement due to fraud (see <b>Appendix 4</b> for additional considerations when testing journal entries).</p>	<p>104. يتطلب معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)<sup>115</sup> من المراجع التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية، إضافة إلى تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، كجزء من فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويركز هذا الفهم على أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، سواءً كانت بسبب الغش أو الخطأ. تتطلب الفقرتان 48–49 من هذا المعيار أن يصمم وينفذ المراجع إجراءات مراجعة لاختبار مدى مناسبة قيود اليومية مع التركيز بشكل خاص على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش (انظر الملحق الرابع للاطلاع على اعتبارات إضافية عند اختبار قيود اليومية).</p>
<p>A105. Information from understanding controls over journal entries, designed to prevent or detect fraud, or the absence of such controls, may also be useful in identifying fraud risk factors that may affect the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>105. قد تكون المعلومات الناتجة عن فهم أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية، والمصممة لمنع الغش أو اكتشافه، أو عن غياب تلك الأدوات، مفيدة أيضًا في التعرف على عوامل خطير</p>

<sup>115</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرتان 26(a)(2) و 26(d)

<sup>116</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 26(a)(ii) and 26(d)

	الغش الذي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحرير الجوهرى بسبب الغش.
A106. The following are examples of general IT controls that may address the risks arising from the use of IT and may also be relevant to the prevention or detection of fraud.	106. فيما يلي أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي قد تواجه المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والتي قد تكون ذات صلة أيضاً بمنع الغش أو اكتشافه.

أمثلة:
• أدوات الرقابة التي تفصل صلاحية الوصول لإجراء تغييرات في بيئه التشغيل الفعلية (أي بيئه المستخدم النهائي).
• أدوات الرقابة على الوصول لإدارة ما يلي:
○ الوصول المميز - مثل أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة.
○ منح الصالحيات - مثل أدوات الرقابة التي تُتيح تعديل امتيازات الوصول للمستخدمين الحاليين، بما في ذلك الحسابات غير الشخصية أو العامة التي لا ترتبط بأفراد محددين داخل المنشأة.
• فحص سجلات النظم التي تقوم بتبني الوصول إلى نظام المعلومات، بما يتبع مراقبة أنشطة المستخدمين والإبلاغ عن انتهاكات الأمان إلى الإدارة.

#### Examples:

- Controls that segregate access to make changes to a production (i.e., end user) environment.
- Access controls to manage:
  - Privileged access – such as controls over administrative or powerful users' access.
  - Provisioning – such as controls to authorize modifications to existing users' access privileges, including non-personal or generic accounts that are not tied to specific individuals within the entity.
- Review of system logs that track access to the information system, enabling user activity to be monitored and security violations to be reported to management.

Scalability	التدج
A107. For some entities whose nature and circumstances are more complex, such as those operating in the insurance or banking industries, there may be more complex preventative and detective controls in place. These controls may also affect the extent to which specialized skills are needed to assist	107. فيما يخص بعض المنشآت ذات الطبيعة والظروف الأكثر تعقيداً، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد توجد أدوات رقابة وقائية وكشفية أكثر تعقيداً. وقد تؤثر هذه الأدوات أيضاً في مدى الحاجة إلى مهارات

<p>the auditor in obtaining an understanding of the entity's risk assessment process.</p>	<p>متخصصة لمساعدة المراجع في التوصل إلى فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر.</p>
<p><i>Control Deficiencies Within the Entity's System of Internal Control</i> (Ref: Para. 37)</p>	<p>أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة 37)</p>
<p>A108. In performing the evaluations of each of the components of the entity's system of internal control, the auditor may determine that certain of the entity's policies in a component are not appropriate to the nature and circumstances of the entity. Such a determination may be an indicator, which assists the auditor in identifying deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud. If the auditor has identified one or more control deficiencies relevant to the prevention or detection of fraud, the auditor may consider the effect of those control deficiencies on the design of further audit procedures in accordance with ISA 330.</p>	<p>108. عند تقويم كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، قد يحدد المراجع أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات لا تناسب طبيعة المنشأة وظروفها. وقد يُعد هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمنع الغش واكتشافه. وإذا كان المراجع قد تعرف على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة ذات الصلة بمنع الغش أو اكتشافه، فإنه قد ينظر في تأثير أوجه القصور تلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعايير المراجعة (330).</p>
<p>A109. Paragraph 60(c) of this ISA and ISA 265<sup>118</sup> establish other requirements on identified deficiencies in internal control.</p>	<p>109. تحدد الفقرة 60(ج) من هذا المعيار ومعيار المراجعة (265)<sup>117</sup> متطلبات أخرى تتعلق بأوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.</p>
<p><b>Evaluation of Fraud Risk Factors</b> (Ref: Para. 38)</p>	<p>تقويم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة 38)</p>
<p>A110. The significance of fraud risk factors varies widely. Some of these factors will be present in entities where the specific conditions do not present risks of material misstatement. Accordingly, the determination as to whether fraud risk factors, individually or in combination, indicate that there are risks of material misstatement due to fraud is a matter of professional judgment.</p>	<p>110. تباين أهمية عوامل خطر الغش فيما بينها تبايناً كبيراً. وقد يكون بعض هذه العوامل حاضراً في المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر للتحريف الجوهرى. وبينما عليه، فإن تحديد ما إذا كانت عوامل خطر الغش، منفردةً أو مجتمعةً، تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش يُعد مسألةً تتعلق بالحكم المهني.</p>
<p>A111. The size, complexity, and ownership characteristics of the entity have a significant influence on the consideration of fraud risk factors. For example, depending on the nature and circumstances of the entity, there may be factors that generally constrain improper conduct by management, such as:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Effective oversight by those charged with governance.</li> <li>• An effective internal audit function.</li> </ul>	<p>111. يكون لحجم المنشأة ومدى تعقيدها وخصائص ملكيتها تأثيرٌ كبيرٌ على النظر في عوامل خطر الغش. وعلى سبيل المثال، بناءً على طبيعة وظروف المنشأة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الإشراف الفعال الذي يمارسه المكلفين بالحكمة.</li> <li>• وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة.</li> </ul>

<sup>118</sup> ISA 265, paragraph 8

<sup>117</sup> معيار المراجعة (265)، الفقرة 8

<ul style="list-style-type: none"> <li>The existence and enforcement of a written code of conduct.</li> </ul>	<p>وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The existence of an effective whistleblower program (or other program to report fraud).</li> </ul>	<p>وجود برنامج فعال للإبلاغ عن المخالفات (أو ببرامج أخرى للإبلاغ عن الغش).</p>
<p>Furthermore, fraud risk factors considered at a business segment operating level may provide different insights when compared with those obtained when considered at an entity-wide level.</p>	<p>علاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.</p>
<b>Scalability</b>	<b>التدريج</b>
<p>A112. In the case of a smaller or less complex entity, some or all of these considerations may not be applicable or less relevant. For example, a smaller or less complex entity may not have a written code of conduct but, instead, may have developed a culture that emphasizes the importance of integrity and ethical behavior through oral communication and by management example. Domination of management by a single individual in a smaller or less complex entity does not generally, in and of itself, indicate a failure by management to display and communicate an appropriate attitude regarding internal control and the financial reporting process. In some entities, the need for management authorization can compensate for otherwise deficient controls and reduce the risk of employee fraud. However, domination of management by a single individual creates a conducive environment for management override of controls.</p>	<p>112. قد لا تتطابق بعض أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً، أو قد تكون أقل أهمية. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية التزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنماذج العملى الذي تقدمه الإداره. ولا تشير هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشآت الأصغر أو الأقل تعقيداً، عادةً، في حد ذاتها، إلى إخفاق الإدارة في إبداء والإعلان عن الموقف السلوكى المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأالية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة تخلق بيئة مواتية لتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.</p>
<b>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement due to Fraud (Ref: Para. 39)</b>	<p>التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وتقديرها (راجع الفقرة 39)</p>
<p>A113. In determining whether fraud risk factors, individually or in combination, indicate that there are risks of material misstatement due to fraud, the auditor may consider:</p>	<p>113. عند تحديد ما إذا كانت عوامل خطر الغش، منفردةً أو مجتمعة، تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش، قد ينظر المراجع فيما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The likelihood and magnitude of fraud resulting from fraud risk factors. Fraud risk factors influence the auditor's assessment of the likelihood and magnitude of a potential misstatement for the identified risks of misstatement due to fraud. Considering the degree to which fraud risk factors affect the susceptibility of an assertion to</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>احتمالية حدوث الغش الناتج عن عوامل خطر الغش، وحجمه. وتؤثر عوامل خطر الغش على تقييم المراجع لاحتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف بسبب الغش التي تم التعرف عليها. ويساعد النظر في درجة تأثير عوامل خطر الغش على قابلية تعرض الإقرار للتحريف</li> </ul>

<p>misstatement assists the auditor in appropriately assessing risks of material misstatement at the assertion level due to fraud.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>The number of fraud risk factors that relate to the same class of transactions, account balance or disclosure. When several fraud risk factors relate to the same class of transactions, account balance or disclosure, it may indicate that there is a risk of material misstatement due to fraud at the assertion level.</li> </ul> <p>A114. Determining whether the risks of material misstatement due to fraud exist at the financial statement level, or the assertion level for classes of transactions, account balances and disclosures, may assist the auditor in determining appropriate responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>المراجع في إجراء تقييم مناسب لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>عدد عوامل خطر الغش التي تتعلق بنفس فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح. وعندما يتعلق العديد من عوامل خطر الغش بنفس فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، فإن ذلك قد يشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.</li> </ul> <p>114. قد يساعد تحديد ما إذا كانت مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش توجد على مستوى القوائم المالية، أو مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، المراجع في تحديد الاستجابات المناسبة لمواجهة مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها.</p>
---	---

## أمثلة:

تشمل الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة التي قد تكون عرضة لتحريف جوهري بسبب الغش:

- دقة أو تقويم الإبراد من العقود مع العملاء – قد يكون الإبراد من العقود مع العملاء عرضةً لتقديرات غير مناسبة في مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق في الحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات المعهدة بها إلى العميل.
- حدوث أو تصنيف المصروفات – قد تكون المصروفات عرضةً لإدراج مصروفات وهمية أو شخصية بغرض تقليل الضريبة أو غيرها من الواجبات النظامية.
- وجود الأرصدة النقدية – قد تكون الأرصدة النقدية عرضةً لإنشاء مصادقات خارجية أو كشوفات بنكية مزورة أو معدلة.
- تقويم أرصدة الحسابات التي تنطوي على تقديرات محاسبية معقدة – قد تكون أرصدة الحسابات التي تنطوي على تقديرات محاسبية معقدة، مثل الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، أو انخفاض قيمة المخزون، أو الخسائر الائتمانية المتوقعة، أو التزامات عقود التأمين، أو التزامات منافع تقاعد الموظفين، أو الالتزامات البيئية، أو المخصصات المتعلقة بالمعالجة البيئية، عرضةً لعدم تأكيدٍ عاليٍ في التقدير، ودرجةٍ كبيرةٍ من الذاتية، وتحيّز الإدارة عند إعمال اجتهادها بشأن الأحداث أو الظروف المستقبلية.
- التصنيف – قد تكون بعض الدخول أو المصروفات عرضةً لسوء التصنيف في قائمة الدخل الشامل، على سبيل المثال، بهدف التلاعب بمؤشرات الأداء الرئيسية.
- عرض الإفصاحات – قد تكون الإفصاحات عرضةً للإغفال أو للعرض غير الكامل أو غير الدقيق، ومثال ذلك، الإفصاحات التي تتعلق بالالتزامات المحتملة أو الترتيبات خارج الميزانية أو الضمانات المالية أو متطلبات شروط الدين.

**Examples:**

Relevant assertions and the related classes of transactions, account balances or disclosures that may be susceptible to material misstatement due to fraud include:

- Accuracy or valuation of revenue from contracts with customers – revenue from contracts with customers may be susceptible to inappropriate estimates of the amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to a customer.
- Occurrence or classification of expenses – expenses may be susceptible to inclusion of fictitious or personal expenses to minimize tax or other statutory obligations.
- Existence of cash balances – cash balances may be susceptible to the creation of falsified or altered external confirmations or bank statements.
- Valuation of account balances involving complex accounting estimates – account balances involving complex accounting estimates such as goodwill and other intangible assets, impairment of inventories, expected credit losses, insurance contract liabilities, employee retirement benefits liabilities, environmental liabilities or environmental remediation provisions may be susceptible to high estimation uncertainty, significant subjectivity and management bias in making judgments about future events or conditions.
- Classification – certain income or expenses may be susceptible to misclassification within the statement of comprehensive income, for example, to manipulate key performance measures.
- Presentation of disclosures – disclosures may be susceptible to omission, or incomplete or inaccurate presentation, for example, disclosures relating to contingent liabilities, off-balance sheet arrangements, financial guarantees or debt covenant requirements.

A115. Evaluating the design of controls that address significant risks, or support the operation of other controls that address significant risks, involves the auditor's consideration of whether the control, individually or in combination with other controls, is capable of effectively preventing, or detecting and correcting material misstatements due to fraud (i.e., the control objective). The auditor determines whether identified controls have been implemented by establishing that the control exists, and that the entity is using it. The controls in the control environment, the entity's risk assessment process and the entity's process to monitor the system of internal control are primarily indirect controls. For example, a whistleblower program (or other program to report fraud) may be an indirect control within the control environment.

115. ينطوي تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، أو التي تدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى التي تواجه المخاطر المهمة، على نظر المراجع فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقتراحها بأدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريرات الجوهرية بسبب الغش، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة). ويحدد المراجع ما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها قد تم تطبيقها عن طريق التأكيد من وجودها ومن استخدام المنشآة لها. وتُعد أدوات الرقابة الموجودة في بيئه الرقابة وألية المنشأة لتقدير المخاطر وألية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية أدوات رقابة غير مباشرة في المقام الأول. وعلى سبيل المثال، قد يكون برنامج الإبلاغ عن المخالفات (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش) إحدى أدوات الرقابة غير المباشرة ضمن بيئه الرقابة. وقد لا تكون أدوات الرقابة غير المباشرة دقيقةً بالقدر

<p>Indirect controls may not be sufficiently precise to prevent, detect or correct misstatements due to fraud at the assertion level but support other controls and may therefore have an indirect effect on the likelihood that a misstatement due to fraud will be prevented or detected on a timely basis. However, some controls within these components may also be direct controls.</p>	<p>الكافى لمنع أو اكتشاف أو تصحيح التحريرات بسبب الغش على مستوى الإقرارات، لكنها تدعم أدوات الرقابة الأخرى، وقد يكون لها بالتالى تأثيراً غير مباشر في احتمالية منع التحرير بسبب الغش أو اكتشافه في الوقت المناسب. ومع ذلك، يمكن لبعض أدوات الرقابة ضمن هذه المكونات أن تكون أيضاً أدوات رقابة مباشرة.</p>
<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>	<p>اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام</p>
<p>A116. In the public sector, misappropriation of assets (including the misuse of public money for private benefit) may be a more common type of fraud compared to fraudulent financial reporting. In addition, there may be more opportunities for third parties to commit fraud through grant programs, contracts and social welfare or benefit programs.</p>	<p>116. في القطاع العام، قد يكون اختلاس الأصول (بما في ذلك إساءة استخدام المال العام لتحقيق منفعة شخصية) أحد أنواع الغش الأكثر شيوعاً مقارنةً بإعداد التقارير المالية المغشوشة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتوافر فرص أكبر للأطراف الثالثة لارتكاب الغش من خلال برامج المنح والعقود وبرامج الرعاية أو المنافع الاجتماعية.</p>

مثال:

- قد تكون عوامل خطر الغش حاضرةً عندما يتمتع فرد يتولى دوراً مهماً في إحدى منشآت القطاع العام بسلطة منفردة لإلزام منشأة القطاع العام بإنفاقات حساسة، مثل السفر أو الإقامة أو الترفيه، وتحقق تلك النفقات الحساسة منافع شخصية لذلك الفرد.

**Example:**

- Fraud risk factors may be present when an individual with a significant role in a public sector entity has the sole authority to commit the public sector entity to sensitive expenditure, including travel, accommodation, or entertainment, and that sensitive expenditure provides personal benefits to the individual.

<p><i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i> (Ref: Para. 40)</p>	<p>مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة (راجع: الفقرة 40)</p>
<p>A117. Management is in a unique position to perpetrate fraud because of management's ability to manipulate accounting records and prepare fraudulent financial statements by overriding controls that otherwise appear to be operating effectively. Although the level of risks of management override of controls will vary from entity to entity, the risk is</p>	<p>117. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفعالية. وعلى الرغم من اختلاف مستوى مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذا</p>

<p>nevertheless present in all entities. See also paragraphs 47–52.</p>	<p>الخطر موجود في جميع المنشآت. انظر أيضاً الفقرات 47–52.</p>
<p>A118. In certain circumstances, the auditor may determine that the risks of material misstatement due to fraud related to management override of controls affect individual assertions and related significant classes of transactions, account balances and disclosures. In such cases, in addition to the requirements in paragraphs 48–52, the auditor identifies these risks at the assertion level and designs and performs further audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level in accordance with paragraph 46.</p>	<p>118. في ظروف معينة، قد يحدد المراجع أن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة تؤثر على الإقرارات الفردية وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وفي هذه الحالات، وبالإضافة إلى متطلبات الفقرات 48–52، يتعرف المراجع على هذه المخاطر على مستوى الإقرارات ويصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة 46.</p>

## أمثلة:

- بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، تعرف المراجع على مقياس مبالغ فيه لأداء الموظفين ضمن برنامج حوافز الإدارة يرتبط بقائمة الأرباح والخسائر الخاصة بالمنشأة. وبناءً عليه، حدد المراجع أن مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة قائمة أيضاً على مستوى الإقرارات، وتعرف على خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة على مستوى الإقرارات. وحدد المراجع أن الخطر يتعلق باكمال المصروفات، إذ قد يكون احتساب مقياس الأداء عرضةً للتلاعب من جانب الإدارة من خلال التعديلات التي تُجرى على حسابات المصروفات. وبالإضافة إلى الإجراءات التي تم تنفيذها كما هو موضح في الفقرات 48–52، صمم المراجع ونفذ إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة هذا الخطر المهم.
- بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، تعرف المراجع على وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بالنسب المالية المحددة في شروط القروض لتجنب الإعسار. وبناءً عليه، تعرف المراجع على خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة على مستوى الإقرارات. وحدد المراجع أن الخطر يتعلق بتقسيم المخزون واكمال الالتزامات، إذ قد تكون أساليب التقسيم عرضةً لتعديلات غير مناسبة من جانب الإدارة، أو قد يتم التلاعب في السجلات لتقليل صافي الالتزامات. وبالإضافة إلى الإجراءات التي تم تنفيذها كما هو موضح في الفقرات 48–52، صمم المراجع ونفذ إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة هذا الخطر المهم.

**Examples:**

- Based on the risk assessment procedures performed, the auditor identified an aggressive employee performance measure in management's incentive program related to the entities' profit and loss statement. Therefore, the auditor determined that risks of management override of controls also exist at the assertion level and identified a risk of material misstatement due to fraud related to management override of controls at the assertion level. The auditor determined that the risk relates to the completeness of expenses, as the calculation of the performance measure may be susceptible to manipulation from management via adjustments made to the expense accounts. In addition to the procedures performed as described in paragraphs 48–52, the auditor designed and performed further

audit procedures to address this significant risk.

- Based on the risk assessment procedures performed, the auditor identified a pressure on management to meet the financial ratios for the entity's loan covenants to avoid insolvency. Therefore, the auditor identified a risk of material misstatement due to fraud related to management override of controls at the assertion level. The auditor determined that the risk relates to the valuation of inventory and completeness of liabilities, as the valuation methods may be susceptible to inappropriate adjustment by management or records may be manipulated to understate net liabilities. In addition to the procedures performed as described in paragraphs 48–52, the auditor designed and performed further audit procedures to address this significant risk.

Risks of Material Misstatement Due to Fraud in Revenue Recognition (Ref: Para. 41)	مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة 41)
A119. Material misstatement due to fraudulent financial reporting in revenue recognition often results from an overstatement of revenues through, for example, premature revenue recognition or recording fictitious revenues. It may also result from an understatement of revenues through, for example, improperly deferring revenues to a later period.	119. ينبع التحريف الجوهري الذي بسبب التقرير المالي المغلوط في إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينبع ذلك أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثباتها بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.
A120. The risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition may be greater in some entities than others. For example, there may be pressures or incentives on management to commit fraudulent financial reporting through inappropriate revenue recognition in the case of listed entities when, for example, performance is measured in terms of year over year revenue growth or profit. Similarly, for example, there may be greater risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition in the case of entities that generate a substantial portion of revenues through cash sales that present an opportunity for theft, or that have complex revenue recognition arrangements (e.g., licenses of intellectual property or percentage of completion) that are susceptible to management bias when determining percentage of completion for revenue recognition.	120. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد على الإدارة ضغوط، أو قد توجد لديها دوافع، لإعداد تقرير مالي مغلوط من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنة بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تكون مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات أكبر في حالة المنشآت التي تحقق جزءاً كبيراً من إيراداتها من خلال المبيعات النقدية التي تتبع فرصةً للسرقة، أو في المنشآت التي لديها ترتيبات معقدة لإثبات الإيرادات (مثل تراخيص حقوق الملكية الفكرية أو طريقة نسبة الإنجاز)، والتي تكون عرضةً لتحيز الإدارة عند تحديد نسبة الإنجاز لغرض إثبات الإيرادات.
A121. Understanding the entity's business and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's system of internal control helps the auditor understand the nature of the revenue	121. إن التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة، يساعد المراجع على فهم طبيعة معاملات الإيرادات، وضوابط إثبات

transactions, the applicable revenue recognition criteria and the appropriate industry practice related to revenue. This understanding may assist the auditor in identifying events or conditions (see examples below) relating to the types of revenue, revenue transactions, or relevant assertions, that could give rise to fraud risk factors.

الإيرادات المنطبق، والممارسات المتبعه في الصناعة فيما يتعلق بالإيرادات. وقد يساعد هذا الفهم المراجع في التعرف على الأحداث أو الظروف (انظر المثال أدناه) التي تتعلق بأنواع الإيرادات، أو معاملات الإيرادات، أو الإقرارات ذات الصلة، التي قد تنشأ عنها عوامل خطر الغش.

## أمثلة:

- عند حدوث تغيرات في إطار التقرير المالي فيما يتعلق بإثبات الإيرادات، مما قد يوفر فرصة للإدارة لإعداد تقرير مالي مغلوظ أو يكشف عن غياب (أو وجود قصور مهم في) أدوات الرقابة الخاصة بإدارة التغيرات في إطار التقرير المالي.
- عندما تكون المبادئ المحاسبية التي تطبقها المنشأة لإثبات الإيرادات أكثر تشدداً من، أو غير متسقة مع، تلك المطبقة لدى نظيرتها في الصناعة.
- عند عمل المنشأة في الصناعات الناشئة.
- عندما ينطوي إثبات الإيرادات على تقديرات محاسبية معقدة.
- عندما يعتمد إثبات الإيرادات على ترتيبات تعاقدية معقدة ذات درجة عالية من عدم التأكيد المحيط بالتقدير، ومثال ذلك، عقود الإنشاء أو الإنتاج (مثل ترتيبات المعالجة لحساب الغير) والترتيبات المتعددة العناصر.
- عند الحصول على أدلة متناقضة من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.
- عندما يكون للمنشأة سجل من التعديلات المهمة الناتجة عن إثبات غير سليم للإيرادات (مثل إثبات الإيراد قبل أوانه).
- عندما تشير الظروف إلى تسجيل إيرادات وهمية.
- عندما تشير الظروف إلى إغفال ذكر الأفصاحات المطلوبة أو عرض إفصاحات غير كاملة أو غير دقيقة بشأن الإيرادات، على سبيل المثال، للتلاعب بالأداء المالي للمنشأة بسبب الضغوط لتحقيق توقعات المستثمرين أو السوق، أو بسبب الدافع لدى الإدارة لتعظيم الأجور المرتبطة بالأداء المالي للمنشأة.
- عندما تكون المنشأة جزءاً من هيكل تنظيمي معقد دون مبرر، مما يزيد من خطر وجود معاملات غير مفصحة عنها مع أطراف ذات علاقة.

**Examples:**

- When there are changes in the financial reporting framework relating to revenue recognition, which may present an opportunity for management to commit fraudulent financial reporting or bring to light the lack of (or significant deficiency in) controls for managing changes in the financial reporting framework.
- When an entity's accounting principles for revenue recognition are more aggressive than, or inconsistent with, its industry peers.
- When the entity operates in emerging industries.
- When revenue recognition involves complex accounting estimates.
- When revenue recognition is based on complex contractual arrangements with a high degree of estimation uncertainty, for example, construction-type or production-type contracts (e.g., tolling arrangements) and multiple-element arrangements.
- When contradictory evidence is obtained from performing risk assessment procedures.
- When the entity has a history of significant adjustments for the improper recognition of revenue (e.g., premature recognition of revenue).
- When circumstances indicate the recording of fictitious revenues.
- When circumstances indicate the omission of required disclosures or presentation of incomplete or inaccurate disclosures regarding revenue, for example, to manipulate the entity's financial performance due to pressures to meet investor / market expectations, or due to the incentive for management to maximize compensation linked to the entity's financial performance.
- When the entity is part of an unnecessarily complex structure increasing the risk of undisclosed transactions with related parties.

<p>A122. If fraud risk factors related to revenue recognition are present, determining whether such fraud risk factors indicate a risk of material misstatement due to fraud is a matter of professional judgment. The significance of fraud risk factors (see paragraphs A110–A112) related to revenue recognition, individually or in combination, ordinarily makes it inappropriate for the auditor to rebut the presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition.</p>	<p>122أ. في حال توافر عوامل خطر الغش المتعلقة بإثبات الإيرادات، فإن تحديد ما إذا كانت تلك العوامل تشير إلى خطر تحريف جوهري بسبب الغش يُعد مسألة تخضع للحكم المهني. ونظراً لأهمية عوامل خطر الغش (انظر الفقرات 110–112)، المتعلقة بإثبات الإيرادات، سواء بشكل فردي أو مجتمعة، فإنه من غير الملائم عادةً أن ينقض المراجع الفرضية القائلة بوجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات.</p>
<p>A123. There may be limited circumstances where it may be appropriate to rebut the presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition. The auditor may conclude that there are no risks of material misstatement due to fraud relating to revenue recognition in the case where fraud risk factors are not significant.</p>	<p>123أ. قد توجد ظروف محددة يكون من المناسب فيها نقض المراجع الفرضية القائلة بوجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش في إثبات الإيرادات. وقد يستنتج المراجع عدم وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش تتعلق بإثبات</p>

الإيرادات في الحالات التي لا تكون فيها عوامل خطر الغش مهمة.

#### أمثلة

- الإيرادات الناتجة عن عقد إيجار لعقارات واحد مؤجر، أو عن عدة عقارات مؤجرة، يكون المستأجر فيها طرفاً واحداً فقط. واستناداً إلى إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، حدد المراجع أن إيراد الإيجار ليس مؤثراً رئيسياً للأداء بالنسبة للمؤجر، نظراً لكونه قابلاً للتنبؤ ومستقرًا. وبناءً على ذلك، لا توجد دافع أو ضغوط مهمة تتعلق بإيرادات الإيجار. وحدد المراجع أيضاً أن المحاسبة تتم من خلال الاستعانة بمصادر خارجية لدى شركة مستقلة لإدارة الأصول، بحيث لا تتوافر للإدارة فرص مهمة للتلاعب في إيرادات الإيجار.
- مصادر الإيرادات الجانبية البسيطة أو المباشرة، التي تُحدَّد بأسعار ثابتة أو بأسعار منشورة خارجياً (مثلاً إيرادات الفوائد أو توزيعات الأرباح الناتجة عن استثمارات بمدخلات من المستوى الأول). واستناداً إلى إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، حدد المراجع أن مؤشرات الأداء الرئيسية للإدارة لا ترتبط بإيرادات الفوائد أو توزيعات الأرباح من الاستثمارات، وبناءً على ذلك، لا توجد دافع أو ضغوط مهمة تتعلق بإيرادات الفوائد أو توزيعات الأرباح من الاستثمارات. وحدد المراجع أيضاً أن المعاملات تُسجَّل من خلال نظام مؤتمت بدرجة عالية، بحيث لا تتوافر للإدارة فرص مهمة للتلاعب في إيرادات الفوائد أو توزيعات الأرباح من الاستثمارات.

#### Examples

- Leasehold revenue from a single unit of rental property, or multiple rental properties, with a single tenant. Based on the risk assessment procedures performed, the auditor determined that leasehold revenue is not a key performance indicator for the lessor as it is predictable and stable. Therefore, there are no significant incentives or pressures related to leasehold revenue. The auditor also determined that the accounting is outsourced to an independent asset management company such that there are no significant opportunities for management to manipulate leasehold revenue.
- Simple or straightforward ancillary revenue sources, which are determined by fixed rates or externally published rates (e.g., interest or dividend revenue from investments with level 1 inputs). Based on the risk assessment procedures performed, the auditor determined that management's key performance indicators do not relate to interest or dividend revenue from investments such that there are no significant incentives or pressures related to the interest or dividend revenue from investments. The auditor also determined that the transactions are recorded in a highly automated system with no significant opportunities for management to manipulate the interest or dividend revenue from investments.

A124. Paragraph 68(d) specifies the documentation required when the auditor concludes that the presumption is not applicable in the circumstances of the engagement and, accordingly, has not identified revenue recognition as a risk of material misstatement due to fraud.	124. تحدد الفقرة 68(d) التوثيق المطلوب عندما يستنتاج المراجع أن تلك الفرضية غير منطبقة في ظل ظروف الارتباط، وبالتالي لم يتعرف على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
Considerations Specific to Public Sector Entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
A125. In public sector entities, there may be fewer incentives or pressures to engage in fraudulent financial reporting by intentionally overstating or understating revenue but there may be fraud risks related to expenditures, especially when such expenditures are subject to statutory limits.	125. في منشآت القطاع العام، قد تكون هناك دوافع أو ضغوط أقل للانخراط في التقارير المالية المغلوطة من خلال المبالغة المتعمدة أو التقليل المعتمد من الإيرادات، إلا أنه قد توجد مخاطر غش تتعلق بالمصروفات، ولا سيما عندما تخضع تلك النفقات لحدود نظامية.
Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها
Unpredictability in the Selection of Audit Procedures (Ref: Para. 43)	عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة 43)
A126. Incorporating an element of unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures to be performed is essential, particularly where individuals within the entity who are familiar with the audit procedures normally performed on engagements may be better positioned to conceal fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. It is therefore important that the auditor maintains an open mind to new ideas or different perspectives when selecting the audit procedures to be performed to address the risks of material misstatement due to fraud.	126. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها أمراً ضرورياً، ولاسيما عندما يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تُنفذ عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغلوط واختلاس الأصول. ومن ثم، من المهم أن يحافظ المراجع على عقلية مفتوحة تجاه الأفكار الجديدة أو وجهات النظر المختلفة عند اختيار إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

## أمثلة:

- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مختارة لم يُحدد أنها ذات أهمية نسبية.
- تنفيذ اختبارات التفاصيل في الحالات التي كان المراجع قد نفذ فيها إجراءات تحليلية أساس في عمليات المراجعة السابقة.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة بما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات أو استخدام مناهج مختلفة لتقسيم مجتمع العينة طبقاً.
- تنفيذ إجراءات المراجعة في موقع مختلفة أو في موقع لا يتم الإعلان عنها.
- تنفيذ إجراءات تحليلية أساس على مستوى أكثر تفصيلاً، أو خفض الحدود عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية لإجراء

المزيد من التحري بشأن العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة.

- تطبيق الأدوات والأساليب الآلية، مثل طرق اكتشاف الحالات الشاذة أو الطرق الإحصائية، على مجتمع العينة بالكامل لتحديد بنود لإخضاعها للمزيد من التحري.

**Examples:**

- Performing further audit procedures on selected classes of transactions, account balances or disclosures that were not determined to be material.
- Performing tests of detail where the auditor performed substantive analytical procedures in previous audits.
- Adjusting the timing of audit procedures from that otherwise expected.
- Using different sampling methods or using different approaches to stratify the population.
- Performing audit procedures at different locations or at locations on an unannounced basis.
- Performing substantive analytical procedures at a more detailed level or lowering thresholds when performing substantive analytical procedures for further investigation of unusual or unexpected relationships.
- Using automated tools and techniques, such as anomaly detection or statistical methods, on an entire population to identify items for further investigation.

<p>A127. The extent to which the auditor chooses to incorporate an element of unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures is a matter of professional judgment. The auditor may, when incorporating an element of unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures, refer to <b>Appendix 2</b> of this ISA for examples of possible audit procedures to use when addressing the assessed risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>127أ. يُعد مدى إدخال المراجع لعنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة مسألة تخضع لحكمه المهني. وعند إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، يجوز للمراجع الرجوع إلى المتعلق الثاني من هذا المعيار للحصول على أمثلة لإجراءات المراجعة الممكن استخدامها عند مواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها.</p>
<p><i>Overall Responses (Ref: Para. 44)</i></p>	<p>الاستجابات العامة (راجع: الفقرة 44)</p>
<p>A128. In accordance with paragraph 39(b), assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level are also treated as significant risks. This has a significant bearing on the auditor's general approach and thereby the auditor's overall responses to such risks.</p>	<p>128أ. وفقاً للفقرة 39(ب)، تُعامل مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية أيضاً باعتبارها مخاطر مهمة. ويؤثر ذلك بشكل كبير على المنهج العام للمراجع، ومن ثم، على استجابات المراجع العامة لتلك المخاطر.</p>

أمثلة:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكيد من صحة التفسيرات أو الإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور المهمة.
- زيادة مشاركة الخبراء الذين يستعين بهم المراجع لدعم فريق الارتباط في مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي.
- تغيير تشكيل فريق الارتباط، على سبيل المثال، بطلب أن يُخصص للارتباط أفراد أكثر خبرة يتمتعون بقدر أكبر من المهارات أو المعرفة أو يحظون بخبرات خاصة.
- زيادة مدى ومعدل توجيهه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لعملهم.
- استخدام طرق أو تقنيات الاستخراج المباشر عند الحصول على البيانات من نظام معلومات المنشأة لاستخدامها في الأدوات والأساليب الآلية، وذلك لمواجهة خطر التلاعب بالبيانات.
- زيادة التركيز على اختبارات التفاصيل.

**Examples:**

- Increased sensitivity in the selection of the nature and extent of documentation to be examined in support of material transactions.
- Increased recognition of the need to corroborate management's explanations or representations concerning significant matters.
- Increased involvement of auditor's experts to assist the engagement team with complex or subjective areas of the audit.
- Changing the composition of the engagement team by, for example, requesting that more experienced individuals with greater skills or knowledge or specific expertise are assigned to the engagement.
- Increasing the extent and frequency of the direction and supervision of engagement team members and a more detailed review of their work.
- Using direct extraction methods or technologies when obtaining data from the entity's information system for use in automated tools and techniques to address the risk of data manipulation.
- Increased emphasis on tests of details.

*Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level (Ref: Para. 46)*

إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش  
التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات (راجع: المقدمة 46)

<p>A129. In accordance with paragraph 39(b), assessed risks of material misstatement due to fraud are treated as significant risks. ISA 330 requires the auditor to obtain more persuasive evidence the higher the auditor's assessment of risk. When obtaining more persuasive audit evidence to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud, the auditor may increase the quantity of the evidence, or obtain evidence that is more relevant and reliable, for example, by placing more emphasis on obtaining third party evidence or by obtaining audit evidence from a number of independent sources.</p>	<p>129. وفقاً للفقرة 39(ب)، تُعامل مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها باعتبارها مخاطر مهمة. ويطلّب معيار المراجعة (330) من المراجع الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. وعند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها، قد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مراجعة من عدد من المصادر المستقلة.</p>
---	---

## أمثلة:

## الطبيعة

- تبيّن للمراجع أن الإدارة تتعرّض لضغوط لتلبية توقعات تتعلّق بالأرباح، وبناءً على ذلك، فقد يوجد خطر ذو علاقة يتمثّل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمّن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل التسلیم. وفي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس مجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلّق بالرد وشروط التسلیم. وإضافة لذلك، فقد يجد المراجع أنه مما يحقّق الفاعلية استكمال المصادقات الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير المالين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسلیم.

## التوقيت

- قد يستنتج المراجع أن تنفيذ الاختبارات الأساسية في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة أحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها. وقد يستنتج المراجع أن إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها توسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من أحد التواريخ الأولية حتى نهاية الفترة لن تكون فعالة نظراً لمخاطر التحريف أو التلاعب المتعمد التي تم تقييمها. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة أولية،<sup>(١)</sup> فقد يختار المراجع تطبيق الإجراءات الأساسية على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.

## المدى

- قد يستخدم المراجع الأدوات والأساليب الآلية لتنفيذ اختبارات أكثر شمولاً للمعلومات الرقمية. وقد يتم استخدام تلك الأساليب الآلية لاختبار جميع البنود ضمن مجتمع العينة، أو لاختيار بنود محددة لاختبارها مما يستجيب لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، أو لاختيار بنود لاختبارها عند تنفيذ إجراءات العينات في المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يقسم المراجع المجتمع إلى طبقات استناداً إلى خصائص محددة بهدف الحصول على أدلة مراجعة أكثر ملاءمة تستجيب لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

<sup>(١)</sup> لأغراض المراجعة، يقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقواعد المالية.

**Examples:****Nature**

- The auditor identifies that management is under pressure to meet earnings expectations and accordingly there may be a related risk that management is inflating sales by entering into sales agreements that include terms that preclude revenue recognition or by invoicing sales before delivery. In these circumstances, the auditor may, for example, design external confirmations not only to confirm outstanding amounts, but also to confirm the details of the sales agreements, including date, any rights of return and delivery terms. In addition, the auditor may find it effective to supplement such external confirmations with inquiries of non-financial personnel in the entity regarding any changes in sales agreements and delivery terms.

**Timing**

- The auditor may conclude that performing substantive testing at or near the period end better addresses an assessed risk of material misstatement due to fraud. The auditor may conclude that, given the assessed risks of intentional misstatement or manipulation, audit procedures to extend audit conclusions from an interim date to the period end would not be effective. In contrast, because an intentional misstatement—for example, a misstatement involving improper revenue recognition—may have been initiated in an interim period, the auditor may elect to apply substantive procedures to transactions occurring earlier in or throughout the reporting period.

**Extent**

- The auditor may use automated tools and techniques to perform more extensive testing of digital information. Such automated techniques may be used to test all items in a population, select specific items for testing that are responsive to risks of material misstatement due to fraud, or select items for testing when performing audit sampling. For example, the auditor may stratify the population based on specific characteristics to obtain more relevant audit evidence that is responsive to the risks of material misstatement due to fraud.

إجراءات المصادقة الخارجية	External Confirmation Procedures
<p>A130. In applying ISA 330,<sup>120</sup> external confirmation procedures may be considered useful when seeking audit evidence that is not biased towards corroborating or contradicting a relevant assertion in the financial statements, especially in instances where risks of material misstatement due to fraud have been identified related to the class of transactions, account balance or disclosure.</p>	<p>130<sup>119</sup>. عند تطبيق معيار المراجعة (330)، قد تعتبر إجراءات المصادقة الخارجية مفيدة عند السعي للحصول على أدلة المراجعة التي لا تنجاز إلى تأييد أو مناقضة إقرار ذي صلة في القوائم المالية، وبخاصة في الحالات التي يكون قد تم التعرف فيها على مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش فيما يتعلق بفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح.</p>

<sup>120</sup> ISA 330, paragraph 19

<sup>119</sup> معيار المراجعة (330)، الفقرة 19

A131. ISA 505 <sup>122</sup> requires the auditor to maintain control over the external confirmation requests and to evaluate the implications of management's refusal to allow the auditor to send a confirmation request. If the auditor is unable to maintain control over the confirmation process or obtains an unsatisfactory response as to why management refuses to allow the auditor to send a confirmation request, as applicable, then this may be an indication of a fraud risk factor.	131. يتطلب معيار المراجعة (505) <sup>121</sup> من المراجع الحفاظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وتقويم الآثار المترتبة على رفض الإدارة السماح للمراجع للمراجع بإرسال طلب المصادقة. وإذا تعذر على المراجع الحفاظ على تطبيق الرقابة على عملية المصادقة، أو حصل على رد غير مرضٍ بشأن سبب رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة، حسب مقتضى الحال، فقد يُعد ذلك مؤشراً على وجود عامل من عوامل خطر الغش.
A132. The use of external confirmation procedures may be more effective or provide more persuasive audit evidence over the terms and conditions of a contractual agreement.	132. قد يكون استخدام إجراءات المصادقة الخارجية أكثر فاعلية أو قد يوفر ذلك أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بشأن شروط وأحكام الاتفاقيات التعاقدية.

مثال:

قد يطلب المراجع المصادقة على الشروط التعاقدية لفئة محددة من معاملات الإيراد، مثل شروط التسعير والدفع والخصم، والضمادات المنطبقة، ووجود أو عدم وجود أي اتفاقات جانبية.

**Example:**

The auditor may request confirmation of the contractual terms for a specific class of revenue transactions, such as pricing, payment and discount terms, applicable guarantees and the existence, or absence, of any side agreements.

A133. ISA 505 <sup>124</sup> includes factors that may indicate doubts about the reliability of a response to an external confirmation request, since all responses carry some risk of interception, alteration, or fraud. This may be the case when the response to a confirmation request:	133. يشتمل معيار المراجعة (505) <sup>123</sup> على العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على الرد على طلب المصادقة الخارجية، لأن جميع الردود تنطوي على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون الرد على طلب المصادقة:
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Is sent from an e-mail address that is not recognized.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● قد تم إرساله من عنوان بريد إلكتروني غير معروف.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Does not include the original electronic mail chain or any other information indicating that the confirming party is</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● لا يتضمن سلسلة المراسلات الإلكترونية الأصلية أو أية معلومات أخرى تشير إلى أن الطرف القائم</li> </ul>

<sup>121</sup> معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية" ، الفقرتان 7-8

<sup>122</sup> ISA 505, *External Confirmations*, paragraphs 7-8

<sup>123</sup> معيار المراجعة (505)، الفقرة 11

<sup>124</sup> ISA 505, paragraph A11

responding to the auditor's confirmation request.	بالمصادقة يرد فعلاً على طلب المصادقة المرسل من المراجع.
● Contains unusual restrictions or disclaimers.	● يتضمن قيوداً أو إخلاءات مسؤولية غير معتادة.
A134. ISA 505 <sup>126</sup> includes guidance for the auditor when a response to a confirmation request indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.	134. يشتمل معيار المراجعة (505) <sup>125</sup> على إرشادات للمراجع عندما يشير الرد على طلب المصادقة إلى اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

مثال:

أشار الرد على طلب المصادقة البنكية إلى عدم وجود حساب بنكي باسم منشأة تابعة مملوكة بالكامل، مسجلة في مركز مالي خارجي. وعند التحري عن الاستثناء، حدد المراجع أن المنشأة قد حرّفت قوائمها المالية من خلال المبالغة في عرض رصيد النقدية لديها.

**Example:**

A response to a bank confirmation request indicated that a bank account, in the name of wholly owned subsidiary incorporated in an offshore financial center, did not exist. Upon investigating the exception, the auditor determined that the entity misstated its financial statements by overstating its cash balance.

Examples of Other Further Audit Procedures	أمثلة لإجراءات مراجعة إضافية أخرى
A135. Examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud are presented in <b>Appendix 2</b> . The Appendix includes examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement resulting from both fraudulent financial reporting, including fraudulent financial reporting resulting from revenue recognition, and misappropriation of assets.	135. يتضمن الملحق الثاني أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها. ويتضمن الملحق أمثلة على الاستجابات لتقدير المراجع لمخاطر التحرير الجوهري الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوّش، بما في ذلك التقرير المالي المغشوّش الناتج عن إثبات الإيرادات، واحتلاس الأصول.
<i>Audit Procedures Responsive to Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i>	إجراءات المراجعة للإجابة لمخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة
Journal Entries and Other Adjustments (Ref: Para. 48–49)	قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرتين 48–49)

<sup>125</sup> معيار المراجعة (505)، الفقرات 14 و 21–22

<sup>126</sup> ISA 505, paragraphs 14 and A21–A22

أسباب تنفيذ اختبارات قيود اليومية والتعديلات الأخرى	Why the testing of journal entries and other adjustments is performed
<p>A136. Material misstatements of financial statements due to fraud often involve the manipulation of the financial reporting process by recording inappropriate or unauthorized journal entries in the general ledger and other adjustments. This may occur throughout the year or at period end, or by management making adjustments to amounts reported in the financial statements that are not reflected in journal entries, such as through consolidation adjustments and reclassifications.</p>	<p>136. تنتهي التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش، في الغالب، على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها في دفتر الأستاذ العام، بالإضافة إلى غيرها من التعديلات. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو عن طريق قيام الإدارة بإجراء تعديلات على المبالغ المقرر عنها في القوائم المالية دون أن تتعكس في قيود اليومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.</p>
<p>A137. Testing the appropriateness of journal entries recorded in the general ledger and other adjustments (e.g., entries made directly to the financial statements such as eliminating adjustments for transactions, unrealized profits and intra-group account balances at the group level) may assist the auditor in identifying fraudulent journal entries and other adjustments.</p>	<p>137. قد يساعد اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام وغيرها من التعديلات (مثل القيود التي تتم مباشرة في القوائم المالية، كتعديلات الإلغاء الخاصة بالمعاملات والأرباح غير المحقة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة) المراجع في التعرف على قيود اليومية والتعديلات الأخرى المخوّفة.</p>
<p>A138. The auditor's consideration of the risks of material misstatement associated with management override of controls over journal entries<sup>128</sup> is important because automated processes and controls may reduce the risk of inadvertent error but do not overcome the risk that management may inappropriately override such automated processes and controls, for example, by changing the amounts being automatically posted in the general ledger or to the financial reporting system. Further, where IT is used to transfer information automatically, there may be little or no visible evidence of such intervention in the information systems.</p>	<p>138. يُعد نظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهرى المرتبطة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة والمعلميات المطبقة على قيود اليومية<sup>127</sup> أمراً مهماً لأن أدوات الرقابة والعمليات الآلية قد تحد من خطر وقوع الأخطاء غير المتعمدة، لكنها لا تقضى على خطر تجاوز الإدارة لتلك الأدوات والعمليات الآلية بطريقة غير مناسبة، على سبيل المثال، عن طريق تغيير المبالغ التي تُرْجَّل تلقائياً إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، عندما تُستخدم تقنية المعلومات لنقل المعلومات تلقائياً، فقد لا توجد سوى أدلة واضحة محدودة، أو قد لا توجد أية أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.</p>
<p>A139. In planning the audit,<sup>130</sup> drawing on the experience and insight of the engagement partner or other key members of the engagement team may be helpful in designing audit procedures to test the appropriateness of journal entries and other adjustments (e.g., to address the risks of management override of controls), including planning for the appropriate resources, and determining the nature, timing and extent of</p>	<p>139. قد يكون من المفيد عند التخطيط للمراجعة<sup>129</sup> الاستفادة من خبرة ورؤى الشرك المسؤول عن الارتباط أو غيره من الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط عند تصميم إجراءات المراجعة لاختبار مدى مناسبة قيود اليومية والتعديلات الأخرى (على سبيل المثال، مواجهة مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة)، بما في ذلك التخطيط للموارد المناسبة،</p>

<sup>127</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019). الفقرة (2)(i).

<sup>128</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26(a)(ii)

<sup>129</sup> معيار المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات 5 و 9 و 12

<sup>130</sup> ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements*, paragraphs 5, 9 and 12

<p>the related direction, supervision, and review of the work being performed.</p>	<p>وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المرتبط بالعمل الذي يتم تنفيذه.</p>
<p>Obtaining audit evidence about the completeness of the population of journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(b))</p>	<p>الحصول على أدلة مراجعة بشأن اكتمال مجتمع قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة 49(ب))</p>
<p>A140. The population of journal entries may include manual adjustments, or other “top-side” adjustments that are made directly to the amounts reported in the financial statements. Failing to obtain audit evidence about the completeness of the population may limit the effectiveness of the audit procedures in responding to the risks of management override of controls associated with fraudulent journal entries and other adjustments.</p>	<p>أ 140. قد يتضمن مجتمع قيود اليومية التعديلات اليدوية أو غيرها من التعديلات “العليا” التي تتم مباشرة على المبالغ المقررة عنها في القوائم المالية. وقد يحد عدم الحصول على أدلة مراجعة بشأن مدى اكتمال مجتمع العينة من فاعلية إجراءات المراجعة في الاستجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة المرتبطة بقيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة.</p>
<p>Selecting journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(c) and 49(d))</p>	<p>اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرتين 49(ج) و 49(د))</p>
<p>A141. Prior to selecting items to test, the auditor may need to consider whether the integrity of the population of journal entries and other adjustments has been maintained throughout all stages of information processing based on the auditor's understanding and evaluation of the entity's information system and control activities (e.g., general IT controls that safeguard and maintain the integrity of financial information) in accordance with the requirements of ISA 315 (Revised 2019).<sup>132</sup></p>	<p>أ 141. قبل اختيار البنود لاختبارها، قد يحتاج المراجع إلى النظر فيما إذا كانت سلامة مجتمع قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تم الحفاظ عليها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات، وذلك استناداً إلى فهم المراجع وتقديره لنظام معلومات المنشأة وأنشطة الرقابة لديها (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تحمي وتحافظ على سلامة المعلومات المالية)، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة 315 (المحدث في عام 2019).<sup>131</sup></p>
<p>A142. The auditor's understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework, and the entity's system of internal control may assist the auditor in selecting journal entries and other adjustments for testing.</p>	<p>أ 142. قد يستعين المراجع بفهمه للمنشأة وب بيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها.</p>

أمثلة:

يمكن تعزيز عملية اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها إذا استفاد المراجع من الرؤى المستمدة من فهمه لما يلي:

- كيفية تعرّض القوائم المالية (بما في ذلك الأحداث والمعاملات) لتجريف جوهري بسبب الغش، ولاسيما في المجالات التي تتوافر فيها عوامل خطر الغش.

<sup>131</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرتان 25–26

<sup>132</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 25–26

- تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية التي قد تكون عرضة لتعريف جوهرى بسبب تحيز الإدارة.
- أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تتيح فرصاً للمكلفين بالحكومة أو الإدارة أو غيرهم من الأفراد داخل المنشأة لارتكاب الغش.

**Examples:**

The process of selecting journal entries and other adjustments for testing may be enhanced if the auditor leverages insights based on the auditor's understanding about:

- How the financial statements (including events and transactions) may be susceptible to material misstatement due to fraud, particularly in areas where fraud risk factors are present.
- The application of accounting principles and methods that may be susceptible to material misstatement due to management bias.
- Deficiencies in internal control that present opportunities for those charged with governance, management, or others within the entity to commit fraud.

A143. Appendix 4 provides additional considerations that may be used by the auditor when selecting journal entries and other adjustments for testing.	أ143. يقدم الملحق الرابع اعتبارات إضافية يمكن أن يستعين بها المراجع عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها.
Timing of testing journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(c) and 49(d))	توقيت اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرتين (ج) و(د) من 49)
A144. Fraudulent journal entries and other adjustments are often made at the end of a reporting period; consequently, paragraph 49(c) requires the auditor to select journal entries and other adjustments made at that time.	أ144. يقع الغش في قيود اليومية والتعديلات الأخرى غالباً في نهاية فترة التقرير؛ ولذلك، تتطلب الفقرة 49(ج) من المراجع اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت.

**مثال:**

- من بين قيود اليومية والتعديلات الأخرى الأكثر عرضة لتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، قيود اليومية الخاصة بالتعديل اليدوي والتعديلات الأخرى التي تتم مباشرة على القوائم المالية بعد إغفال فترة التقرير المالي والتي تفتقر إلى المبررات أو لا تتوافق بشأنها مبررات كافية.

**Example:**

- Among the journal entries and other adjustments most susceptible to management override of controls are manual adjusting journal entries and other adjustments directly made to the

financial statements that occur after the closing of a financial reporting period and have little or no explanatory support.

A145. Paragraph 49(d) requires the auditor to determine whether there is also a need to test journal entries and other adjustments throughout the period because material misstatements due to fraud can occur throughout the period and may involve extensive efforts to conceal how the fraud is accomplished.

145. تتطلب الفقرة 49(د) من المراجع تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت طوال الفترة، نظراً لأن التحريفات الجوهرية بسبب الغش يمكن أن تحدث على مدى الفترة بكمالها، وقد تنطوي على جهود واسعة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش.

أمثلة:

- مخاطر التحريف الجوهرى الذى قد تكون مرتبطة ارتباطاًوثيقاً بمخططات غش يمكن أن تحدث على مدى فترة زمنية طويلة (على سبيل المثال، الهياكل المعقدة للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي قد تُخفي جوهرها الاقتصادي).
- الحالات الشاذة أو القيم المتطرفة في بيانات قيود اليومية طوال الفترة، التي يمكن اكتشافها من خلال استخدام الأدوات والأساليب الآلية.

#### Examples:

- Risks of material misstatement that may be strongly linked to fraud schemes that can occur over a long period of time (e.g., complex related party transaction structures that may obscure their economic substance).
- Anomalies or outliers in the journal entry data throughout the period that may be detected from the use of automated tools and techniques.

Examining the underlying support for journal entries and other adjustments selected (Ref: Para. 49(c) and 49(d))

A146. When testing the appropriateness of journal entries and other adjustments, the auditor may need to obtain and examine supporting documentation to determine the business rationale for recording them, including whether the recording of the journal entry reflects the substance of the transaction and complies with the applicable financial reporting framework.

التحقق من الوثائق الداعمة الأساسية لقيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تم اختيارها (راجع: الفقرتين 49(ج) و49(د))

146. عند اختبار مدى مناسبة قيود اليومية والتعديلات الأخرى، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على الوثائق الداعمة والتتحقق منها لتحديد المبرر التجاري لتسجيلها، بما في ذلك ما إذا كان تسجيل قيد اليومية يعكس جوهر المعاملة ويلتزم بإطار التقرير المالي المنطبق.

Considering the use of automated tools and techniques when testing journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(b) and 49(c))	النظر في استخدام الأدوات والأساليب الآلية عند اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرتين 49(ب) و49(ج))
A147. The auditor may consider the use of automated tools and techniques when testing journal entries and other adjustments (e.g., determining the completeness of the population or selecting items to test). Such consideration may be impacted by the entity's use of technology in processing journal entries and other adjustments.	أ147. قد ينظر المراجع في استخدام الأدوات والأساليب الآلية عند اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى (على سبيل المثال، لتحديد مدى اكتمال المجتمع أو لاختيار البنود التي سيتم اختبارها). وقد يتتأثر هذا النظر باستخدام المنشأة للتقنية في معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى.
Accounting Estimates (Ref: Para. 50–51)	التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرتين 50–51)
Why the review of accounting estimates for management bias is performed	أسباب تنفيذ فحص التقديرات المحاسبية للكشف عن تحيز الإدارة
A148. The preparation of the financial statements requires management to make a number of judgments or assumptions that affect accounting estimates and to monitor the reasonableness of such estimates on an ongoing basis. Fraudulent financial reporting is often accomplished through intentional misstatement of accounting estimates. For example, this may be achieved by understating or overstating provisions or reserves so as to be designed either to smooth earnings over two or more accounting periods, or to achieve a designated earnings level in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability.	أ148. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة تبني عدد من الاجهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية، ومتابعة مدى معقولية تلك التقديرات على أساس مستمر. وينشأ التقرير المالي المغشوش في الغالب عن تحريف متعمّد في التقديرات المحاسبية. وعلى سبيل المثال، قد يتحقق ذلك عن طريق عرض المخصصات أو الاحتياطيات بأقل من قيمتها الحقيقة أو بأكثر منها، إما لتسوية الأرباح على مدى فترتين محاسبيتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية عبر التأثير على نظرتهم لأداء المنشأة وربحيتها.
A149. ISA 315 (Revised 2019) provides guidance that management bias is often associated with certain conditions that have the potential to give rise to management not maintaining neutrality in exercising judgment (i.e., indicators of potential management bias), which could lead to a material misstatement of the information that would be fraudulent if intentional. <sup>134</sup>	أ149. يقدم معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) إرشادات تفيد بأن تحيز الإدارة يقترن في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجهاد (أي مؤشرات على احتمال وجود تحيز من جانب الإدارة)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. <sup>133</sup>
Indicators of possible management bias	المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

<sup>133</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 2 من الملحق الثاني<sup>134</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 2 of Appendix 2

A150. ISA 540 (Revised) <sup>136</sup> includes a requirement and related application material addressing indicators of possible management bias.	150. يشتمل معيار المراجعة (540) (المحدث) <sup>135</sup> على متطلبات ومواد تطبيقية ذات صلة تتناول المؤشرات الدالة على احتمال تحيز الإدارة.
---	---

أمثلة:

تشمل المؤشرات الدالة على احتمال تحيز الإدارة في الطريقة التي أعدت بها التقديرات المحاسبية، والتي قد تمثل خطراً للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ما يلي:

- التغييرات في الطرق أو الافتراضات المهمة أو المصادر أو بنود البيانات المختارة التي لا تستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، والتي قد لا تكون معقولة في ظل الظروف القائمة أو لا تتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- التعديلات التي تتم على مخرجات النموذج (أو النماذج) والتي لا تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة عند النظر في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

**Examples:**

Indicators of possible management bias in how management made the accounting estimates that may represent a risk of material misstatement due to fraud include:

- Changes in methods, significant assumptions, sources, or items of data selected that are not based on new circumstances or new information, which may not be reasonable in the circumstances nor in compliance with the applicable financial reporting framework.
- Adjustments, made to the output of the model(s), that are not appropriate in the circumstances when considering the requirements of the applicable financial reporting framework.

A151. The auditor may use automated tools and techniques to review accounting estimates for management bias.	151. قد يستخدم المراجع أدوات وأساليب آلية لفحص التقديرات المحاسبية بهدف الكشف عن تحيز الإدارة.
--	--

أمثلة:

- تحليل النشاط في حساب التقدير خلال العام ومقارنته بالتقديرات في الفترة الحالية والفترات السابقة.

<sup>136</sup> ISA 540 (Revised), paragraphs 32 and A133–A136

<sup>135</sup> معيار المراجعة (540) (المحدث)، الفقرات 32 و33–33

- إجراء مقارنات معيارية للافتراضات المستخدمة في التقدير، واستخدام العرض البصري للبيانات لفهم موقع المبالغ المقدرة ضمن مدى النواحى المقبولة.
- استخدام التحليلات التنبؤية لمعرفة مدى احتمال حدوث النواحى المستقبلية استناداً إلى البيانات التاريخية.

**Examples:**

- Analyzing the activity in an estimate account during the year and comparing it to the current and prior period estimates.
- Benchmarking assumptions used for the estimate, using data visualization to understand the location of point estimates within the range of acceptable outcomes.
- Using predictive analytics to identify the likelihood of future outcomes based on historical data.

<p>A152. If there are indicators of possible management bias that may be intentional, the auditor may consider it appropriate to involve individuals with forensic skills in performing the review of accounting estimates for management bias in accordance with paragraphs 50–51. Applying forensic skills through analyzing accounting records, conducting interviews, reviewing internal and external communications, investigating related party transactions, or reviewing internal controls may also assist the auditor in evaluating whether the indicators of possible management bias represent a material misstatement due to fraud.</p>	<p>152*. في حال وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، وهذا التحيز قد يكون متعمداً، فقد يرى المراجع أنه من المناسب إشراك أفراد من ذوي المهارات الجنائية عند تنفيذ فحص التقديرات المحاسبية للكشف عن تحيز الإدارة، وفقاً للفقرتين 50–51. وقد يساعد تطبيق المهارات الجنائية من خلال تحليل السجلات المحاسبية، أو إجراء الم مقابلات، أو فحص المراسلات الداخلية والخارجية، أو التحري عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو فحص أدوات الرقابة الداخلية، المراجع في تقويم ما إذا كانت المؤشرات الدالة على احتمال تحيز الإدارة تمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.</p>
<p>Significant Transactions Outside the Normal Course of Business or Otherwise Appear Unusual (Ref: Para. 52)</p>	<p>المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو التي يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى (راجع: الفقرة 52)</p>
<p>A153. Indicators that may suggest that significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual, may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets include:</p>	<p>153*. من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، بهدف إعداد تقرير مالي مغلوظ أو لإخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The form of such transactions appears overly complex (e.g., the transaction involves multiple entities within a consolidated group or multiple unrelated third parties).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Management has not discussed the nature of and accounting for such transactions with those charged with governance of the entity, and there is inadequate documentation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحكمة داخل المنشأة، وعدم وجود توثيق كافٍ.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management is placing more emphasis on the need for a particular accounting treatment than on the underlying economics of the transaction.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Transactions that involve non-consolidated related parties, including special purpose entities, have not been properly reviewed or approved by those charged with governance of the entity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم قيام المكلفين بالحكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unusual activities with no logical business rationale.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الأنشطة غير المعتادة التي تفتقر إلى مبرر تجاري منطقى.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The transactions involve previously unidentified related parties or parties that do not have the substance or the financial strength to support the transaction without assistance from the entity under audit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.</li> </ul>
<p><i>Analytical Procedures Performed Near the End of the Audit in Forming an Overall Conclusion (Ref: Para. 53)</i></p>	
<p>154. ISA 520 explains that the analytical procedures performed near the end of the audit are intended to corroborate conclusions formed during the audit of individual components or elements of the financial statements.<sup>138</sup> However, the auditor may perform the analytical procedures at a more granular level for certain higher risk classes of transactions, account balances, and disclosures to determine whether certain trends or relationships may indicate a previously unidentified risk of material misstatement due to fraud. Determining which particular trends and relationships may indicate a risk of material misstatement due to fraud requires professional judgment. Unusual relationships involving year-end revenue and income are particularly relevant.</p>	
<p>154. يوضح معيار المراجعة (520) أن الهدف من الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها قرب نهاية المراجعة هو تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية.<sup>137</sup> ومع ذلك، فقد ينفذ المراجع الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً لافتتاح معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ذات مخاطر أعلى، لتحديد ما إذا كانت بعض الاتجاهات السائدة أو العلاقات قد تشير إلى خطير تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم التعرف عليه سابقاً. ويلزم ممارسة الحكم المبني على تحديد الاتجاهات السائدة والعلاقات التي قد تشير إلى وجود خطير للتحريف الجوهري بسبب الغش. وتُعد العلاقات غير المعتادة التي تشتمل على إيرادات ودخل في نهاية العام ذات أهمية خاصة.</p>	

<sup>137</sup> معيار المراجعة (520)، الفقرات 19A-17A.

<sup>138</sup> ISA 520, paragraphs A17-A19

أمثلة:

- التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع القليلة الأخيرة من فترة التقرير.
- المعاملات غير المتادة.
- الدخول أو المصروفات التي لا تتسق مع الاتجاهات السائدة في التدفق النقدي من العمليات التشغيلية.
- مبالغ الإيرادات أو المصروفات المنخفضة بشكل غير معهود في بداية الفترة اللاحقة؛ أو
- الارتفاع غير المعهود في المبالغ المستردّة أو الإشعارات الدائنة في بداية الفترة اللاحقة.

**Examples:**

- Uncharacteristically large amounts of income being reported in the last few weeks of the reporting period.
- Unusual transactions.
- Income or expenses that are inconsistent with trends in cash flow from operations:
  - Uncharacteristically low amounts of revenue or expenses at the start of the subsequent period; or
  - Uncharacteristically high levels of refunds or credit notes at the start of the subsequent period.

A155. The auditor may use automated tools and techniques to identify unusual or inconsistent transaction posting patterns in order to determine if there is a previously unrecognized risk of material misstatement due to fraud.	155. قد يستخدم المراجع الأدوات والأساليب الآلية لمعرفة أنماط ترحيل المعاملات غير المتادة أو غير المتسبة، وذلك لتحديد ما إذا كان هناك خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتهاء له من قبل.
<b>Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. 55–58)</b>	الغش أو شبهة الغش (راجع: الفقرات 55–58)
A156. If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the firm's policies or procedures may include actions for the engagement partner to take, depending on the facts and circumstances of the audit engagement and the nature of the fraud.	156. إذا تعرف المراجع على غش أو شبهة غش، فقد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب على التصرفات التي يتعين على الشرك المسؤول عن الارتباط اتخاذها، بناءً على حقائق وظروف ارتباط المراجعة وطبيعة الغش.

أمثلة:

- التشاور مع الآخرين داخل المكتب.
- الحصول على مشورة قانونية من مستشار خارجي لفهم الخيارات المتاحة للشريك المسؤول عن الارتباط والآثار المهنية أو النظامية المرتبطة على اتخاذ أي تصرف معين.
- القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية).

**Examples:**

- Consulting with others in the firm.
- Obtaining legal advice from external counsel to understand the engagement partner's options and the professional or legal implications of taking any particular course of action.
- Consulting on a confidential basis with a regulator or professional body (unless doing so is prohibited by law or regulation or would breach the duty of confidentiality).

<p>A157. In accordance with ISA 220 (Revised),<sup>140</sup> the engagement partner is required to take responsibility for making the engagement team aware of the firm's policies or procedures related to relevant ethical requirements. This includes the responsibilities of members of the engagement team when they become aware of an instance of non-compliance with laws and regulations by the entity, which includes instances of fraud.</p>	<p>157. وفقاً لمعايير المراجعة (220) (المحدث)،<sup>139</sup> يتتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤلية عن إحاطة فريق الارتباط بسياسات أو إجراءات المكتب المتعلقة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويشمل ذلك مسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح من قبل المنشأة، بما في ذلك حالات الغش.</p>
<p><i>Obtaining an Understanding of the Fraud or Suspected Fraud</i></p>	<p>التوصل إلى فهم للغش أو شبهة الغش</p>
<p>A158. The determination of which level of management is the appropriate one is a matter of professional judgment and is affected by such factors as the likelihood of collusion and the nature and magnitude of the suspected fraud. Ordinarily, the appropriate level of management is at least one level above the persons who appear to be involved with the fraud or suspected fraud.</p>	<p>158. يُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً يخضع للحكم المهني، ويتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم شبهة الغش. وبشكل عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للأشخاص الذين يبدو أنهم متورطون في الغش أو شبهة الغش بمستوى واحد على الأقل.</p>

<sup>140</sup> ISA 220 (Revised), paragraph 17(c)

<sup>139</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 17(ج)

A159. When obtaining an understanding of the fraud or suspected fraud, the auditor may do one or more of the following depending on the facts and circumstances of the audit engagement and the nature of the fraud:	أ159. عند التوصل إلى فهم للغش أو شهادة الغش، قد يقوم المراجع بوحد أو أكثر مما يلي بناءً على حفائق وظروف ارتباط المراجعة وطبيعة الغش:
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Involve an auditor's expert, such as an individual with forensic skills.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، كفرد من ذوي المهارات الجنائية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Inspect the entity's whistleblower program files for additional information.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الفحص المادي للملفات برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة للحصول على المزيد من المعلومات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Make further inquiries of:</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● توجيه المزيد من الاستفسارات إلى:</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ The entity's in-house counsel or external legal counsel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ المستشار الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Individuals within the internal audit function (if the function exists).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الأفراد ضمن وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة).</li> </ul>
Evaluating the Entity's Process to Investigate and Remediate the Fraud or Suspected Fraud	تقييم آلية المنشأة للتحري عن حالات الغش أو شهادة الغش وعلاجها
A160. The nature and extent of the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud undertaken by management or those charged with governance may vary based on the circumstances, and may be influenced by the entity's assessment of the significance of fraud risks relevant to the entity's financial reporting objectives. For example, an entity's whistleblower program (or other program to report fraud) may set out policies or procedures to be followed in relation to investigation and remediation of matters, including the establishment of thresholds for taking further action.	أ160. قد تختلف طبيعة ومدى آلية المنشأة للتحري عن الغش أو شهادة الغش التي تتولاها الإدارة أو المكلفين بالحكمة تبعاً للظروف، وقد تتأثر هذه الآلية بتقييم المنشأة لأهمية مخاطر الغش ذات الصلة بأهداف التقرير المالي للمنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يتضمن برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش) سياسات أو إجراءات يُعمل بها فيما يتعلق بالتحري عن المسائل وعلاجها، بما في ذلك وضع حدود معينة للمضي في اتخاذ المزيد من التصرفات.

أمثلة:
<ul style="list-style-type: none"> <li>● قدم موظف سابق مسماة مزاعم جديدة بوقوع غش. واتبعت الإدارة السياسات والإجراءات المعول بها في المنشأة وأحالته المسألة إلى الإدارة القانونية وإدارة الموارد البشرية. ونظرًا لاتباع سياسات وإجراءات المنشأة، ولأن المزاعم السابقة ذات الوقع والظروف المماثلة قد جرى التحري عنها وتبين عدم جدواها، فقد رأت الإدارة أنه لا حاجة لاتخاذ أي تصرفات إضافية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● أبلغ أحد الموظفين المكلفين بالحكمة عن شهادة غش تتعلق بأحد أعضاء الإدارة العليا. ونتيجةً لذلك، اتبع المكلفين بالحكمة السياسات والإجراءات المعول بها في المنشأة، بما في ذلك الاستعانة بفاحص غش معتمد لإجراء تحقيق جنائي مستقل.</li> </ul>

**Examples:**

- New allegations of fraud were made by a disgruntled former employee. Management followed the policies and procedures in place at the entity and referred the matter to the legal and human resources departments. Since the entity's policies and procedures were followed and prior allegations with similar facts and circumstances had been investigated and determined to be without merit, management determined that no further action was necessary.
- A suspected fraud involving a senior member of management was reported to those charged with governance by an employee. As a result, those charged with governance followed the policies and procedures in place at the entity, including engaging a certified fraud examiner to perform an independent forensic investigation.

<p>A161. When evaluating the appropriateness of the entity's investigation process and remedial actions implemented to respond to the fraud or suspected fraud in accordance with paragraphs 55(b) and 55(c), the auditor may consider:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In relation to the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ The objectivity and competence of individuals involved in the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud.</li> <li>○ The nature, timing and extent of procedures to investigate the fraud or suspected fraud, including identification of root causes, if applicable.</li> </ul> </li> <li>• In relation to the entity's actions to remediate the fraud or suspected fraud: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Whether the remedial actions address the root cause(s).</li> <li>○ Whether the remedial actions are proportionate to the severity and pervasiveness of the identified fraud or suspected fraud and the urgency with which the matter needs to be addressed, including how management: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Responded to any misstatements that were identified (e.g., the</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<p>161. عند تقويم مدى مناسبة آلية التحري والتصرفات التصحيحية التي طبقتها المنشأة استجابةً للغش أو شهادة الغش وفقاً للفقرتين 55(ب) و55(ج)، قد ينظر المراجع فيما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• فيما يتعلق بآلية المنشأة للتحري عن الغش أو شهادة الغش: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ موضوعية وكفاءة الأفراد المشاركين في آلية المنشأة للتحري عن الغش أو شهادة الغش.</li> <li>○ طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحري عن الغش أو شهادة الغش، بما في ذلك التعرف على الأسباب الجذرية، إن وجدت.</li> </ul> </li> <li>• فيما يتعلق بتصرفات المنشأة لعلاج الغش أو شهادة الغش: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ما إذا كانت التصرفات التصحيحية تواجه الأسباب الجذرية.</li> <li>○ ما إذا كانت التصرفات التصحيحية متناسبة مع مدى حدة وانتشار حالة الغش أو شهادة الغش التي تم التعرف عليها ومدى الاستعجال اللازم لمواجهة الأمر، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي:</li> </ul> </li> <li>- الاستجابة لأي تحريفات تم التعرف عليها (على سبيل المثال، مدى</li> </ul>
--	---

<p>timeliness of when the identified misstatements were corrected by management).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Responded to the fraud (e.g., disciplinary, or legal sanctions imposed on the individuals involved in perpetrating the fraud).</li> <li>- Addressed the control deficiencies regarding the prevention or detection of the fraud.</li> </ul>	<p>سرعة قيام الإدارة بتصحيح التحريفات التي تم التعرف عليها).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاستجابة لحالة الغش (على سبيل المثال، العقوبات التأديبية أو القانونية التي تم توقيعها على الأفراد الضالعين في ارتكاب الغش).</li> <li>- مواجهة أوجه القصور في الرقابة بشأن منع الغش أو اكتشافه.</li> </ul>
<p>A162. The auditor may use information obtained from their understanding of the entity's whistleblower program in accordance with paragraph 32(a)(ii), including the entity's process for investigating and remediating allegations of fraud that came through the entity's whistleblower program, to determine whether a fraud or suspected fraud is clearly inconsequential.</p>	<p>162. قد يستخدم المراجع المعلومات التي حصل عليها من خلال فهمه لبرنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة وفقاً للفقرة 32(أ)(ii)، بما في ذلك آلية المنشأة للتحري عن مزاعم الغش وعلاجها التي ترد من خلال برنامج الإبلاغ عن المخالفات، وذلك لتحديد ما إذا كان من الواضح أن حادثة الغش أو شبهة الغش تُعد بلا تبعات مهمة.</p>

مثال:

- استناداً إلى فهم شبهة الغش الذي تم التوصل إليه من خلال فهم برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة، حدد الشرير المسؤول عن الارتباط أنه من الواضح أن شبهة الغش تُعد بلا تبعات مهمة، نظراً لأنها تقتصر على اختلاس أصول غير جوهرية من قبل الموظفين.

**Example:**

- Based on an understanding of the suspected fraud obtained through understanding the entity's whistleblower program, the engagement partner determined the suspected fraud was clearly inconsequential because it was limited to the misappropriation of immaterial assets by employees.

<i>Impact on the Overall Audit Strategy</i>	<i>الأثر على الاستراتيجية العامة للمراجعة</i>
<p>A163. The understanding obtained about the fraud or suspected fraud impacts the engagement partner's determination of whether and how to adjust the overall audit strategy, including determining whether there is a need to perform additional risk assessment procedures or further audit procedures,</p>	<p>163. يؤثر الفهم الذي تم التوصل إليه بشأن الغش أو شبهة الغش على تحديد الشرير المسؤول عن الارتباط لما إذا كان من اللازم تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وكيفية ذلك، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لتنفيذ المزيد من</p>

<p>especially in circumstances when information comes to the engagement partner's attention that differs significantly from the information available when the overall audit strategy was originally established.<sup>142</sup></p>	<p>إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية، ولاسيما عندما ينموا إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متاحة له عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة في الأصل.<sup>141</sup></p>
<p>A164. As described in ISA 220 (Revised),<sup>144</sup> in fulfilling the requirement in paragraph 56, the engagement partner may obtain information from other members of the engagement team (e.g., component auditors).</p>	<p>164. كما هو موضح في معيار المراجعة (220) (المحدث)،<sup>143</sup> فإنه عند الوفاء بمتطلب الفقرة 56، قد يحصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (على سبيل المثال، مراجع المكونات).</p>
<p>A165. Based on the understanding obtained about the fraud or suspected fraud and the impact on the overall audit strategy, the engagement partner may determine that it is necessary to discuss an extension of the audit reporting deadlines with management and those charged with governance, where an extension is possible under applicable law or regulation. If an extension is not possible, ISA 705 (Revised) deals with the implications for the auditor's opinion on the financial statements.</p>	<p>165. استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه بشأن الغش أو شهادة الغش وأثر ذلك على الاستراتيجية العامة للمراجعة، قد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط أنه من الضروري مناقشة تمديد المواعيد النهاية لتقرير المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحكومة، حتى كان التمديد ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وإذا لم يكن التمديد ممكناً، فإن معيار المراجعة (705) يتناول ما يترتب على ذلك من آثار على رأي المراجع بشأن القوائم المالية.</p>

مثال:

- استناداً إلى فهم شهادة الغش، اعتقد الشريك المسؤول عن الارتباط أن نزاهة الإدارة كانت محل شك. ونظرًا لأهمية المسألة وانتشارها، حدد الشريك المسؤول عن الارتباط أنه لا يجوز تنفيذ أي عمل إضافي ضمن ارتباط المراجعة بأكمله إلى أن تتم تسوية المسألة على نحو مناسب.

#### Example:

- Based on an understanding of the suspected fraud, the engagement partner believed the integrity of management was in question. Given the significance and pervasiveness of the matter, the engagement partner determined that no further work was to be performed across the entire audit engagement until the matter had been appropriately resolved.

<sup>142</sup> ISA 300, paragraphs 10 and A18

<sup>141</sup> معيار المراجعة (300)، الفقرتان 10 و 18

<sup>144</sup> ISA 220 (Revised), paragraph 9

<sup>143</sup> معيار المراجعة (220) (المحدث)، الفقرة 9

<i>The Auditor Identifies a Misstatement Due to Fraud</i>	اكتشاف المراجع التحريف بسبب الغش
A166. ISA 450 <sup>147</sup> and ISA 700 (Revised) <sup>148</sup> establish requirements and provide guidance on the evaluation of misstatements and the effect on the auditor's opinion in the auditor's report.	أ166. يحدد معيار المراجعة (450) <sup>145</sup> ومعيار المراجعة (700) <sup>146</sup> متطلبات و يقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات وتاثير ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.
A167. The following are examples of qualitative or quantitative circumstances that may be relevant when determining whether the misstatement due to fraud is material:	أ167. فيما يلي أمثلة للظروف النوعية أو الكمية التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما إذا كان التحريف بسبب الغش جوهرياً:

<p><b>أمثلة:</b></p> <p>تشمل الظروف النوعية ما إذا كان التحريف:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• قد شارك فيه المكلفوون بالحكومة أو الإدارة أو الأطراف ذات العلاقة أو أطراف ثالثة مما يثير تساؤلات حول نزاهة أو كفاءة هؤلاء المشاركين.</li> <li>• يؤثر على الالتزام بالأنظمة أو اللوائح مما قد يؤثر أيضاً على نظر المراجع في نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحكومة أو الموظفين.</li> <li>• يؤثر على الالتزام بشروط الديون أو غيرها من المتطلبات التعاقدية مما قد يدفع المراجع إلى التساؤل عن الضغوط الواقعية على الإدارة لlofface بتوقعات معينة تتعلق بالأرباح.</li> </ul> <p>تشمل الظروف الكمية ما إذا كان التحريف:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يؤثر على مؤشرات الأداء الرئيسية مثل ربحية السهم وصافي الدخل ورأس المال العامل، مما قد يؤثر سلباً على احتساب ترتيبات الأجور للإدارة العليا في المنصة.</li> <li>• يؤثر على فترات تقرير متعددة، كال الحالات التي يكون فيها للتحريف تأثير غير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية ولكن من المرجح أن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية لفترات المستقبلية.</li> </ul>
--

### Examples:

Qualitative circumstances include whether a misstatement:

- Involves those charged with governance, management, related parties, or third parties that brings into question the integrity or competence of those involved.
- Affects compliance with law or regulation which may also affect the auditor's consideration of the integrity of management, those charged with governance or employees.

<sup>145</sup> معيار المراجعة (450) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

<sup>146</sup> معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

<sup>147</sup> ISA 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*

<sup>148</sup> ISA 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*

- Affects compliance with debt covenants or other contractual requirements which may cause the auditor to question the pressures being exerted on management to meet certain earnings expectations.
- Quantitative circumstances include whether a misstatement:
- Affects key performance indicators such as earnings per share, net income and working capital, that may have a negative effect on the calculation of compensation arrangements for senior management at the entity.
  - Affects multiple reporting periods such as when a misstatement has an immaterial effect on the current period's financial statements but is likely to have a material effect on future periods' financial statements.

<p>A168. The implications of an identified misstatement due to fraud on the reliability of information intended to be used as audit evidence depends on the circumstances. For example, an otherwise insignificant fraud may be significant if it involves senior management. In such circumstances, the reliability of information previously obtained and intended to be used as audit evidence may be called into question as there may be doubts about the completeness and truthfulness of representations made and about the authenticity of accounting records and documentation.</p>	<p>168. تحدد الظروف القائمة الآثار المتربعة على التحريف الذي تم التعرف عليه بسبب الغش التي تلحق إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يعتزم استخدامها كأدلة مراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير مهمًا إذا كانت الإدارة العليا متورطة فيه. وفي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها في السابق والتي يعتزم استخدامها كأدلة مراجعة موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الإفادات المقدمة ومصداقية السجلات المحاسبية والوثائق.</p>
<p>A169. Since fraud involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so or some rationalization of the act, an instance of fraud is unlikely to be an isolated occurrence. Misstatements, such as numerous misstatements at a business unit or geographical location even though the cumulative effect is not material, may also be indicative of a risk of material misstatement due to fraud.</p>	<p>169. نظرًا لأن الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط لازتكابه أو فرص متصورة ل القيام به أو بعض التبريرات المنطقية لفعله، فمن غير المرجح أن تكون واقعة الغش حدثًا منعزلاً. وقد تكون التحريفات، مثل التحريفات المتعددة في إحدى وحدات الأعمال أو أحد الواقع الجغرافي، حتى وإن لم يكن تأثيرها التراكمي جوهريًا، مؤشرًا أيضًا على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش.</p>
<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>	<p>اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام</p>
<p>A170. For public sector entities, an example of both qualitative and quantitative circumstance includes whether a misstatement affects the determination of the surplus or deficit reported for the period, or whether or not the public sector entity has met or exceeded its approved budget, including where relevant, whether its expenses are within statutory limits.</p>	<p>170. فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام، فإنه من أمثلة كليّ من الظروف النوعية والكمية، ما إذا كان التحريف يؤثر على تحديد الفائض أو العجز المقرر عنه خلال الفترة، أو ما إذا كانت منشآة القطاع العام قد التزمت بميزانيتها المعتمدة أو تجاوزتها، بما في ذلك، عند الاقتضاء، ما إذا كانت مصروفاتها ضمن الحدود النظامية.</p>
<p>Determining if Control Deficiencies Exist</p>	<p>تحديد ما إذا كانت توجد أوجه قصور في الرقابة</p>

A171. ISA 265 <sup>150</sup> provides requirements and guidance about the auditor's communication of significant deficiencies in internal control identified during the audit to those charged with governance. Examples of matters that the auditor considers in determining whether a deficiency or combination of deficiencies in internal control constitutes a significant deficiency include:	أ171. يتضمن معيار المراجعة (265) <sup>149</sup> متطلبات وإرشادات بشأن إبلاغ المراجع المكلفين بالجودة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة. ومن أمثلة الأمور التي ينظر فيها المراجع عند تحديد ما إذا كان قصوراً، أو مجموعة من أوجه القصور، في الرقابة الداخلية لُشكلاً قصوراً مهماً ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The susceptibility to loss due to fraud of the related asset or liability.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقدان بسبب الغش.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The importance of the controls to the financial reporting process (e.g., controls over the prevention and detection of fraud).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي (على سبيل المثال، أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشافه).</li> </ul>
A172. Indicators of significant deficiencies in internal control include, for example:	أ172. من المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evidence of ineffective aspects of the control environment, such as the identification of management fraud, whether or not material, that was not prevented by the entity's system of internal control.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة مثل التعرف على غش من جانب الإدارة، سواءً كان جوهرياً أو لا، لم يتم منعه من خلال نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The lack of a process to investigate the fraud or suspected fraud or a process to investigate the fraud or suspected fraud that is not appropriate in the circumstances.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم وجود آلية للتحري عن الغش أو شهادة الغش، أو وجود آلية للتحري عن الغش أو شهادة الغش لا تناسب الظروف القائمة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The lack of, or ineffective, remediation measures implemented by management to prevent or detect the reoccurrence of the fraud or suspected fraud.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• غياب أو عدم فاعلية التدابير التصحيحية التي طبقتها الإدارة لمنع أو اكتشاف تكرار حدوث الغش أو شهادة الغش.</li> </ul>
<b>Auditor Unable to Continue the Audit Engagement (Ref: Para. 59)</b>	عدم قدرة المراجع على الاستمرار في ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة (59)
A173. Examples of exceptional circumstances that may arise and that may bring into question the auditor's ability to continue performing the audit include:	أ173. من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير تساؤلات حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The entity does not take the appropriate action regarding fraud that the auditor considers necessary in the circumstances, even where the fraud</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، الذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف،</li> </ul>

معايير المراجعة (265)، الفقرات 8 وأ-6<sup>149</sup><sup>150</sup> ISA 265, paragraphs 8 and A6-A7

<p>is not material to the financial statements;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>The auditor's consideration of the risks of material misstatement due to fraud or the results of audit procedures performed indicate a material and pervasive fraud; or</li> <li>The auditor has significant concern about the competence or integrity of management or those charged with governance.</li> </ul> <p>A174. Because of the variety of circumstances that may arise, it is not possible to describe definitively when withdrawal from an engagement is appropriate. Factors that affect the auditor's conclusion include the implications of the involvement of a member of management or of those charged with governance (which may affect the reliability of management representations) and the effects on the auditor of a continuing association with the entity.</p> <p>A175. The auditor has professional and legal responsibilities in such circumstances and these responsibilities may vary by jurisdiction. In some countries, for example, the auditor may be entitled to, or required to, make a statement or report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities. Given the exceptional nature of the circumstances and the need to consider the legal requirements, the auditor may consider it appropriate to seek legal advice when deciding whether to withdraw from an engagement and in determining an appropriate course of action, including the possibility of reporting to shareholders, regulators or others.<sup>152</sup></p>	<p>حتى لو كان هذا الغش غير جوهري للقواعد المالية؛ أو</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>وجود غش جوهري ومنتشر يشير إليه نظر المراجع في مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش أو نتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛ أو</li> <li>القلق الكبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحكومة.</li> </ul> <p>174. نظراً لتنوع الظروف التي قد تطرأ، لا يمكن تقديم وصف قاطع للحالات التي يكون من المناسب فيها الانسحاب من الارتباط. ومن العوامل التي تؤثر على استنتاج المراجع في هذا الشأن، الآثار المرتبطة على تورط أحد أعضاء الإدارة أو المكلفين بالحكومة (مما قد يؤثر على إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة) والتأثيرات على المراجع بسبب ارتباطه المستمر مع المنشأة.</p> <p>175. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وهذه المسؤوليات تختلف من دولة لأخرى. وفي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.<sup>151</sup></p>
<p><i>Considerations Specific to Public Sector Entities</i></p>	<p>اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام</p>
<p>A176. In many cases in the public sector, the option of withdrawing from the engagement may not be available to the auditor due to the nature of their legal mandate, based on public interest considerations.</p>	<p>176. في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكليف الرسمي، بناءً على اعتبارات المصلحة العامة.</p>

<sup>151</sup> تشمل الفقرات 320/5 ت-1-ي 320/8 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات ومواد تطبيقية بشأن الاتصالات مع المحاسب الحالي أو السابق، أو المحاسب المرتقب.

<sup>152</sup> The IESBA Code, paragraphs 320.5 A1-R320.8, provides requirements and application material on communications with the existing or predecessor accountant, or the proposed accountant.

Auditor's Report (Ref: Para. 60–62)	تقرير المراجع (راجع: الفقرات 60–62)
<i>Determining Key Audit Matters Related to Fraud</i>	تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش
A177. Users of financial statements are interested in matters related to fraud about which the auditor had a robust dialogue with those charged with governance. The considerations in paragraph 60 focus on the nature of matters communicated with those charged with governance that are intended to reflect matters related to fraud that may be of particular interest to intended users.	177. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالأمور المتعلقة بالغش التي أجرى المراجع بشأنها حواراً جاداً مع المكلفين بالحكومة. وتركت الاعتبارات الواردة في الفقرة 60 على طبيعة الأمور التي يتم إبلاغها إلى المكلفين بالحكومة، والتي يقصد منها أن تعكس الأمور المتعلقة بالغش التي قد تكون محل اهتمام خاص لدى المستخدمين المستهدفين.
A178. In addition to matters that relate to the specific required considerations in paragraph 60, there may be other matters related to fraud communicated with those charged with governance that required significant auditor attention and that therefore may be determined to be key audit matters in accordance with paragraph 61.	178. إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة 60، قد توجد أمور أخرى تتعلق بالغش تم إبلاغها إلى المكلفين بالحكومة وتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة 61.
A179. Matters related to fraud are often matters that require significant auditor attention. For example, the identification of fraud or suspected fraud may require significant changes to the auditor's risk assessment and reevaluation of the planned audit procedures (i.e., a significant change in the audit approach).	179. تُعد الأمور المتعلقة بالغش في الغالب من الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب التعرف على الغش أو شبهة الغش إجراء تغييرات كبيرة في تقييم المراجع للمخاطر وإعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها (أي تغيير كبير في منهج المراجعة).
A180. The determination of key audit matters involves making a judgment about the relative importance of matters that required significant auditor attention. Therefore, it may be rare that the auditor of a complete set of general-purpose financial statements of a listed entity would not determine at least one key audit matter related to fraud. However, in certain limited circumstances, the auditor may determine that there are no matters related to fraud that are key audit matters in accordance with paragraph 61.	180. ينطوي تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الأمور التي تطلب اهتماماً كبيراً من المراجع. ولذلك، فقد يندر لا يحدد المراجع الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة مدرجة أمراً واحداً على الأقل فيما يتعلق بالغش بين الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، وفي ظروف محددة معينة، قد يحدد المراجع أنه لا توجد أمور تتعلق بالغش بين الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة 61.
A181. Accounting estimates are often the most complex areas of the financial statements because they may be dependent on significant management judgment. Significant auditor attention may be required in accordance with paragraph 60(a) to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud associated with an accounting estimate that involves significant management judgment. Significant management judgment is often involved when an accounting estimate is	181. التقديرات المحاسبية هي في الغالب المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية لأنها قد تعتمد على اجتياح كبير من جانب الإدارية. وقد يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع وفقاً للفقرة 60(أ) للإجابة على مخاطر التحرير الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها فيما يرتبط بالتقدير المحاسبي الذي ينطوي على اجتياح كبير من جانب الإدارية. ويكون هناك اجتياح كبير من جانب الإدارية في الغالب عندما يخضع التقدير المحاسبي لدرجة عالية من عدم التأكيد والذاتية.

subject to a high degree of estimation uncertainty and subjectivity.	
--	--

مثال:

حدد المراجع ضرورة صرف اهتمام كبير من جانبه للاستجابة لخطر التحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يرتبط بتقدير المنشأة للخسائر الائتمانية المتوقعة واستخدمت المنشأة نموذجاً يتطلب مجموعة معددة من الافتراضات بشأن التطورات المستقبلية في عدة سيناريوهات خاصة بالمنشأة يصعب التنبؤ بها. واستناداً إلى تعرف المراجع على مبالغات في توقعات الربحية التي أجرتها محللو الاستثمار بشأن المنشأة، تعرف المراجع على خطر تحريف جوهرى ناتج عن الغش بسبب الذاتية التي انطوى علها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة والدافع الذي يخلق ذلك نحو التحيز المتعمد من جانب الإدارة.

**Example:**

The auditor determines significant auditor attention was required to respond to the risk of material misstatement due to fraud associated with the entity's estimate of expected credit losses. Management utilizes a model that requires a complex set of assumptions about future developments in a variety of entity-specific scenarios that are difficult to predict. Based on the auditor's identification of aggressive profitability expectations of investment analysts about the entity, the auditor identified a risk of material misstatement due to fraud because of the subjectivity involved in the expected credit losses estimate and the incentive this creates for intentional management bias.

<p>A182. ISA 265 requires the auditor to communicate a significant deficiency in internal control to those charged with governance that is relevant to the prevention and detection of fraud. Significant deficiencies may exist even though the auditor has not identified misstatements during the audit. For example, the lack of a whistleblower program (or other program to report fraud) may be indicative of deficiencies in the entity's control environment, but it may not directly relate to a risk of material misstatement due to fraud. The auditor may also communicate these deficiencies to management.</p>	<p>182. يتطلب معيار المراجعة (265) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحكومة بأي قصور مهم في الرقابة الداخلية يكون ذات صلة بمنع الغش واكتشافه. وقد توجد أوجه قصور مهمة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يشير غياب برنامج لإبلاغ عن المخالفات (أو أي برنامج آخر لإبلاغ عن الغش) إلى وجود أوجه قصور في بيئة الرقابة لدى المنشأة، إلا أن ذلك قد لا يرتبط مباشرةً بخطر تحريف جوهرى بسبب الغش. وقد يقوم المراجع أيضاً بإبلاغ الإدارة بأوجه القصور تلك.</p>
<p>A183. This ISA requires management override of controls to be a risk of material misstatement due to fraud (see paragraph 40) and presumes that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition (see paragraph 41). The auditor may determine these matters to be key audit matters related to fraud because risks of material misstatement due to fraud are often</p>	<p>183. يتطلب هذا المعيار اعتبار تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش (انظر الفقرة 40). ويفترض وجود مخاطر تحريف جوهرى بسبب الغش في إثبات الإيرادات (انظر الفقرة 41) وقد يحدد المراجع أن هذه الأمور تُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش، نظراً لأن مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش تكون في الغالب من</p>

<p>matters that both require significant auditor attention and are of most significance in the audit. However, this may not be the case for all these matters. The auditor may determine that certain risks of material misstatement due to fraud did not require significant auditor attention and, therefore, these risks would not be considered in the auditor's determination of key audit matters in accordance with paragraph 60.</p>	<p>الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وتمثل في الوقت ذاته أحد الأمور البالغة الأهمية أثناء المراجعة. ومع ذلك، فقد لا تكون هذه هي الحال لجميع هذه الأمور. وقد يحدد المراجع أن بعض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش لم تطلب اهتماماً كبيراً منه، وبالتالي، فإنه لن يتم النظر إليها عند تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً للفقرة 60.</p>
<p>A184. As described in ISA 701,<sup>155</sup> the auditor's decision-making process in determining key audit matters is based on the auditor's professional judgment about which matters were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Significance can be considered in the context of quantitative and qualitative factors, such as relative magnitude, the nature and effect on the subject matter and the expressed interests of intended users or recipients.<sup>156</sup></p>	<p>184. كما هو موضح في معيار المراجعة (701)،<sup>153</sup> يستند مسار اتخاذ المراجع للقرار عند تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة إلى حكمه المهني بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويمكن النظر في الأهمية في سياق عوامل كمية ونوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المعتبر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.<sup>154</sup></p>
<p>A185. One of the considerations that may be relevant in determining the relative significance of a matter that required significant auditor attention, and whether such a matter is a key audit matter, is the importance of the matter to intended users' understanding of the financial statements as a whole.<sup>158</sup> As users of financial statements are interested in matters related to fraud, one or more of the matters related to fraud that required significant auditor attention in performing the audit, determined in accordance with paragraph 60, would ordinarily be of most significance in the audit of the financial statements of the current period and therefore are key audit matters.</p>	<p>185. يُعد من بين الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة عند تحديد الوزن النسبي لأهمية أمرٍ يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وعند النظر فيما إذا كان مثل هذا الأمر يُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة، أهمية ذلك الأمر لفهم المستهدفين المستهدفين للقوائم المالية ككل.<sup>157</sup> ونظرًا لاهتمام مستخدمي القوائم المالية بالأمور المتعلقة بالغش، فإن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بالغش التي تطلب اهتماماً كبيراً من المراجع أثناء تنفيذ المراجعة، والتي تم تحديدها وفقاً للفقرة 60، ستكون عادةً من الأمور التي لها الأهمية البالغة أثناء مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وبالتالي تُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة.</p>
<p>A186. ISA 701<sup>160</sup> includes other considerations that may be relevant to determining which matters related to fraud that required significant auditor attention, were of most significance in the current period and therefore are key audit matters.</p>	<p>186. يشتمل معيار المراجعة (701)<sup>159</sup> على اعتبارات أخرى قد تكون ذات صلة بتحديد الأمور المتعلقة بالغش التي تطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وكانت لها الأهمية البالغة خلال الفترة الحالية، وبالتالي، تُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة.</p>

<sup>153</sup> معيار المراجعة (701)، الفقرة 10<sup>154</sup> معيار المراجعة (701)، الفقرة 11<sup>155</sup> معيار المراجعة (701)، الفقرة 29<sup>156</sup> معيار المراجعة (701)، الفقرة 29<sup>157</sup> ISA 701, paragraph 10  
<sup>158</sup> ISA 701, paragraph A1<sup>159</sup> ISA 701, paragraph A29<sup>160</sup> ISA 701, paragraph A29

Communicating Key Audit Matters Related to Fraud	الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش
A187. If a matter related to fraud is determined to be a key audit matter and there are a number of separate, but related, considerations that were of most significance in the audit, the auditor may communicate the matters together in the auditor's report. For example, long-term contracts may involve significant auditor attention with respect to revenue recognition and revenue recognition may also be identified as a risk of material misstatement due to fraud. In such circumstances, the auditor may include in the auditor's report one key audit matter related to revenue recognition with an appropriate subheading that clearly describes the matter, including that it relates to fraud.	187 <sup>1</sup> . إذا تبيّن أن أحد الأمور المتعلقة بالغش يُعد من الأمور الرئيسية للمراجعة، وكانت هناك عدة اعتبارات منفصلة لكنها متراقبة كانت لها الأهمية البالغة أثناء المراجعة، فقد يقوم المراجع بالإبلاغ بتلك الأمور مجتمعة في تقريره. وعلى سبيل المثال، قد تستدعي العقود طويلة الأجل اهتماماً كبيراً من المراجع فيما يتعلق بإثبات الإيرادات، وقد يحدّد أيضاً إثبات الإيرادات على أنه أحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. وفي مثل هذه الظروف، قد يضمّن المراجع في تقريره أمراً رئيسياً واحداً للمراجعة يتعلق بإثبات الإيرادات، مع عنوان فرعى مناسب يصف الأمر بوضوح، بما في ذلك بيان أنه يتعلق بالغش.
A188. Relating a matter directly to the specific circumstances of the entity may help to minimize the potential that such descriptions become overly standardized and less useful over time. In describing why the auditor considered the matter to be one of most significance in the audit, the auditor may highlight aspects specific to the entity (e.g., circumstances that affected the underlying judgments made in the financial statements of the current period) so as to make the description more relevant for intended users. This may be particularly important in describing a key audit matter that recurs over multiple periods. Similarly, in describing how the key audit matter related to fraud was addressed in the audit, the auditor may highlight matters directly related to the specific circumstances of the entity, while avoiding generic or standardized language.	188 <sup>1</sup> . قد يساعد ربط الأمر بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف نمطياً أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. وعند وصف السبب في أن المراجع قد اعتبر الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة أثناء المراجعة، قد يقوم المراجع بتسلیط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عند وصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي تتكرر على مدى عدة فترات. وبالتالي، فعند وصف كيفية تناول الأمر الرئيس للمراجعة المتعلقة بالغش أثناء المراجعة، قد يقوم المراجع بتسلیط الضوء على الأمور المرتبطة مباشرةً بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام لغة عامة أو نمطية.
A189. ISA 701 <sup>162</sup> includes considerations and guidance on original information (information about the entity that has not otherwise been made publicly available by the entity) that may be particularly relevant in the context of communicating key audit matters related to fraud.	189 <sup>1</sup> . يشمل معيار المراجعة (701) <sup>161</sup> على اعتبارات وإرشادات تتعلق بالمعلومات الأصلية (معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل) التي قد تكون ذات صلة خاصة في سياق الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالغش.

<sup>161</sup> معيار المراجعة (701)، الفقرات 341-361<sup>162</sup> ISA 701, paragraphs A34-A36

<p>A190. ISA 701<sup>164</sup> describes that management or those charged with governance may decide to include new or enhanced disclosures in the financial statements or elsewhere in the annual report relating to a key audit matter in light of the fact that the matter will be communicated in the auditor's report. Such new or enhanced disclosures, for example, may be included to provide more robust information about identified fraud or suspected fraud or identified deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud.</p>	<p>أ190. يوضح معيار المراجعة (701)<sup>163</sup> أن الإدارة أو المكلفين بالحكمة قد يقرروا إدراج إفصاحات جديدة أو محسنة في القوائم المالية أو في موضع آخر ضمن التقرير السنوي، فيما يتعلق بأحد الأمور الرئيسية للمراجعة في ضوء أن هذا الأمر سيتم الإبلاغ به في تقرير المراجع. وقد تدرج هذه الإفصاحات الجديدة أو المحسنة، على سبيل المثال، لتقديم معلومات أكثر م坦ة حول حادثة الغش أو شهادة الغش التي تم التعرف عليها، أو أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمنع الغش واكتشافه.</p>
<p>Circumstances in Which a Matter Determined to Be a Key Audit Matter Is Not Communicated in the Auditor's Report</p>	<p>الظروف التي لا يتم الإبلاغ فيها في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة</p>
<p>A191. ISA 701, paragraph 14(b), indicates that it will be extremely rare for a matter determined to be a key audit matter not to be communicated in the auditor's report and includes guidance on circumstances in which such a matter determined to be a key audit matter is not communicated in the auditor's report. For example:</p>	<p>أ191. تشير الفقرة 14(ب) من معيار المراجعة (701) إلى أنه من النادر للغاية عدم الإبلاغ في تقرير المراجع عن أحد الأمور التي تم تحديدها على أنها من الأمور الرئيسية للمراجعة، وتتضمن الفقرة أيضاً إرشادات بشأن الظروف التي لا يبلغ فيها عن مثل هذا الأمر الذي تم تحديده على أنه من الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Law or regulation may preclude public disclosure by either management or the auditor about a specific matter determined to be a key audit matter.</li>   <li>• There is presumed to be a public interest benefit in providing greater transparency about the audit for intended users. Accordingly, the judgment not to communicate a key audit matter is appropriate only in cases when the adverse consequences to the entity or the public as a result of such communication are viewed as so significant that they would reasonably be expected to outweigh the public interest benefits of communicating about the matter.<sup>166</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قد تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراجع، عن أمر معين تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة.</li>   <li>• يفترض أن هناك منفعة تصب في المصلحة العامة من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين. وبناءً عليه، فإن حكم المراجع بعدم الإبلاغ عن أحد الأمور الرئيسية للمراجعة لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي ينطر فيها إلى التبعات السلبية التي تلحق المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن الأمر.<sup>165</sup></li> </ul>
<p>A192. It may also be necessary for the auditor to consider the implications of communicating about a matter determined to be a key audit matter in light of relevant ethical</p>	<p>أ192. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المرتبطة على الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس</p>

163 معيار المراجعة (701)، الفقرة 37

<sup>164</sup> ISA 701, paragraph A37

165 معيار المراجعة (701)، الفقرتان 54-53

<sup>166</sup> ISA 701, paragraphs A53-A54

<p>requirements.<sup>168</sup> In addition, the auditor may be required by law or regulation to communicate with applicable regulatory, enforcement or supervisory authorities in relation to the matter, regardless of whether the matter is communicated in the auditor's report.</p>	<p>للمراجعة في ضوء المتطلبات المسلكية ذات الصلة.<sup>167</sup> وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالبًا بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عن الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع.</p>
<p><b>Written Representations (Ref: Para. 63)</b></p>	<p><b>الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 63)</b></p>
<p>A193. ISA 580<sup>171</sup> establishes requirements and provides guidance on obtaining appropriate representations from management and, where appropriate, those charged with governance in the audit. Although written representations are an important source of audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any of the matters with which they deal. In addition, since management are in a unique position to perpetrate fraud, it is important for the auditor to consider all audit evidence obtained, including audit evidence that is consistent or inconsistent with other audit evidence in drawing the conclusion required in accordance with ISA 330.<sup>172</sup></p>	<p>193. يحدد معيار المراجعة (580)<sup>169</sup> متطلبات و يقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، أثناء المراجعة. و رغم أن الإفادات المكتوبة تعد أحد المصادر المهمة لأدلة المراجعة، فإنها لا تتوفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وبالإضافة إلى ذلك، ونظرًا لأن الإدارة تكون في موقع فريد يمكّنها من ارتكاب الغش، فمن المهم أن يراعي المراجع جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تتطرق أو تتعارض مع غيرها، عند التوصل إلى الاستنتاج المطلوب وفقاً لمعيار المراجعة (330).<sup>170</sup></p>
<p>A194. ISA 580<sup>174</sup> also addresses circumstances when the auditor has doubt as to the reliability of written representations, including if written representations are inconsistent with other audit evidence. Doubts about the reliability of information from management may indicate a risk of material misstatement due to fraud.</p>	<p>194. يتناول أيضًا معيار المراجعة (580)<sup>173</sup> الظروف التي يكون لدى المراجع فيها شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، بما في ذلك إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى. وقد تشير الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة إلى خطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.</p>
<p><b>Communications with Management and Those Charged with Governance (Ref: Para. 64–66)</b></p>	<p><b>الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحكومة (راجع: الفقرات 64–66)</b></p>
<p>A195. In some jurisdictions, law or regulation may restrict the auditor's communication of certain matters with management and those</p>	<p>195. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة إلى الإدارة والمكلفين بالحكومة.</p>

<sup>167</sup> على سبيل المثال، باستثناء ظروف معينة محددة، لا تجيز الفقرة 114/2 من ميثاق سلوك وأداب المهنة استخدام المعلومات التي ينطبق عليها واجب السرية، أو الإفصاح عنها. وعلى سبيل الاستثناء، تجيز الفقرة 114/3 من الميثاق للمحاسبين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو استخدامها عندما يكون هناك واجب أو حق نظامي أو مهني يقضي بذلك. وتوضيح الفقرة 114/3 ت(1)(ب)(4) من الميثاق أنه يوجد واجب أو حق مبني يقضي بالإفصاح عن تلك المعلومات للالتزام بالمعايير الفنية والمهنية.

<sup>168</sup> For example, except for certain specified circumstances, paragraph R114.2 of the IESBA Code does not permit the use or disclosure of information in respect of which the duty of confidentiality applies. As one of the exceptions, paragraph R114.3 of the IESBA Code permits the professional accountant to disclose or use confidential information where there is a legal or professional duty or right to do so. Paragraph 114.3 A1(b)(iv) of the IESBA Code explains that there is a professional duty or right to disclose such information to comply with technical and professional standards.

معيار المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

معيار المراجعة (330)، الفقرة 26

<sup>171</sup> ISA 580, *Written Representations*  
<sup>172</sup> ISA 330, paragraph 26

<sup>174</sup> ISA 580, paragraphs 16–18

معيار المراجعة (580)، الفقرات 18–16

<sup>169</sup>

<sup>170</sup>

<sup>173</sup>

<p>charged with governance. Law or regulation may specifically prohibit a communication, or other action, that might prejudice an investigation by an appropriate authority into an actual, or suspected, illegal act, including alerting the entity, for example, when the auditor is required to report the fraud to an appropriate authority pursuant to anti-money laundering legislation. In these circumstances, the issues considered by the auditor may be complex and the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice.</p>	<p>وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام ببيان، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبية المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.</p>
<p><i>Communication with Management (Ref: Para. 64)</i></p>	<p>بيان الإدارة (راجع: الفقرة 64)</p>
<p>A196. If the auditor identifies fraud or suspected fraud, it is important that the matter be brought to the attention of the appropriate level of management as soon as practicable, even if the matter may be considered clearly inconsequential (e.g., a minor misappropriation of funds by an employee at a low level in the entity's organization).</p>	<p>196. إذا تعرف المراجع على غش أو شبهة غش، فمن المهم عرض الأمر على المستوى الإداري المناسب في أقرب وقت ممكن عملياً، حتى وإن كان من الواضح أن الأمر قد يكون بلا تبعات مهمة (على سبيل المثال، اختلاس بسيط للأموال من قبل موظف في مستوى إداري منخفض ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة).</p>
<p><i>Communication with Those Charged with Governance (Ref: Para. 65)</i></p>	<p>الاتصال بالملكون بالحكمة (راجع: الفقرة 65)</p>
<p>A197. The auditor's communication with those charged with governance may be made orally or in writing. ISA 260 (Revised) identifies factors the auditor considers in determining whether to communicate orally or in writing.<sup>176</sup> Due to the nature and sensitivity of fraud involving senior management, or fraud that results in a material misstatement in the financial statements, the auditor reports such matters on a timely basis and may consider it necessary to also report such matters in writing.</p>	<p>197. قد يتصل المراجع بالملكون بالحكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (260) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان الاتصال سيتم شفاهةً أو كتابةً.<sup>175</sup> وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً الإبلاغ عنها كتابةً.</p>
<p>A198. In some cases, the auditor may consider it appropriate to communicate with those charged with governance fraud or suspected fraud involving others that the auditor determined to be clearly inconsequential. Similarly, those charged with governance may wish to be informed of such circumstances. The communication process is assisted if the auditor and those charged with governance agree at an early stage in the audit about the nature and extent of the auditor's communications in this regard.</p>	<p>198. في بعض الحالات، قد يرى المراجع أنه من المناسب إبلاغ الملونين بالحكمة بحادثة غش أو شبهة غش تورط فيها آخرون، وحدد المراجع بوضوح أنها بلا تبعات مهمة. وبالمثل، فقد يرغب الملونون بالحكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتحسن آلية الاتصال عندما يتتفق المراجع والملونون بالحكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.</p>

معايير المراجعة (260)، الفقرة 38

<sup>175</sup><sup>176</sup> ISA 260 (Revised), paragraph A38

A199.In the exceptional circumstances where the auditor has doubts about the integrity or honesty of management or those charged with governance, the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to assist in determining the appropriate course of action.	199. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أوأمانة الإدارة أو المكلفين بالحكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.
Other Matters Related to Fraud (Ref: Para. 66)	الأمور الأخرى المتعلقة بالغش (راجع: الفقرة 66)
A200.Other matters related to fraud to be discussed with those charged with governance of the entity may include, for example:	200. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقশتها مع المكلفين بالحكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concerns about the nature, extent, and frequency of management's assessments of the controls in place to prevent or detect fraud and of the risk that the financial statements may be misstated.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش أو اكتشافه ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A failure by management to appropriately address identified significant deficiencies in internal control, or to appropriately respond to an identified fraud.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• فشل الإدارة في علاج أوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب للغش الذي تم التعرف عليه.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• The auditor's evaluation of the entity's control environment, including questions regarding the competence and integrity of management.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك بشأن كفاءة الإدارة ونزاهتها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Actions by management that may be indicative of fraudulent financial reporting, such as management's selection and application of accounting policies that may be indicative of management's effort to manage earnings in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تصرفات الإدارة التي قد تُنم عن إعداد تقرير مالي مغلوظ، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشرًا على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على نظرتهم لأداء المنشأة وربحيتها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concerns about the adequacy and completeness of the authorization of transactions that appear to be outside the normal course of business.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المخاوف بشأن مدى كفاية واقتدار التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.</li> </ul>
<b>Reporting to an Appropriate Authority Outside the Entity (Ref: Para. 67)</b>	<b>التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة 67)</b>
A201.The reporting may be to applicable regulatory, enforcement, supervisory or other appropriate authority outside the entity.	201. قد يتم هذا التقرير إلى سلطة تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية أو غيرها من السلطات المعنية خارج المنشأة.

A202. ISA 250 (Revised) <sup>179</sup> provides further guidance with respect to the auditor's determination of whether reporting identified or suspected non-compliance with laws or regulations to an appropriate authority outside the entity is required or appropriate in the circumstances, including consideration of the auditor's duty of confidentiality. <sup>180</sup>	202. يقدم معيار المراجعة (250) (المحدث) <sup>177</sup> المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع. <sup>178</sup>
A203. Factors the auditor may consider in determining whether it is appropriate to report the matter to an appropriate authority outside the entity, when not prohibited by law, regulation, or relevant ethical requirements, may include:	203. من العوامل التي قد يراعها المراجع عند تحديد ما إذا كان من المناسب التقرير عن الأمر إلى سلطة معنية خارج المنشأة، عندما لا يكون ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Any views expressed by regulatory, enforcement, supervisory or other appropriate authority outside of the entity.</li> <li>• Whether reporting the matter would be acting in the public interest.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أي وجهات نظر أبدتها السلطة التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية أو السلطة المعنية الأخرى خارج المنشأة.</li> <li>• ما إذا كان التقرير عن الأمر سيخدم المصلحة العامة.</li> </ul>
A204. Reporting fraud matters to an appropriate authority outside the entity may involve complex considerations and professional judgments. In those circumstances, the auditor may consider consulting internally (e.g., within the firm or a network firm) or on a confidential basis with a regulator or professional body (unless doing so is prohibited by law or regulation or would breach the duty of confidentiality). The auditor may also consider obtaining legal advice to understand the auditor's options and the professional or legal implications of taking any particular course of action.	204. قد ينطوي التقرير عن الأمور المتعلقة بالغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. وفي تلك الظروف، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المتوقعة على اتخاذ أي تصرف معين.
Considerations Specific to Public Sector Entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
A205. In the public sector, requirements for reporting fraud, whether or not discovered through the audit process, may be subject to specific provisions of the audit mandate or related law, regulation, or other authority.	205. قد تخضع متطلبات التقرير عن الغش في القطاع العام، سواء تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكليف الرسمي الصادر بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

معايير المراجعة (250) (المحدث)، الفقرات 177–205

<sup>177</sup> على سبيل المثال، تجيز الفقرة 3/114 من ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسب المهني الإفصاح عن المعلومات السرية أو استخدامها عندما يكون هناك حق نظامي أو مهني يقضي بذلك. وتوضح الفقرة 3/114 ت(1)(ب) من الميثاق أنه يوجد واجب أو حق مهني يقضي بالإفصاح عن تلك المعلومات للالتزام بالمعايير الفنية والمهنية.<sup>178</sup> ISA 250 (Revised), paragraphs A28–A34<sup>179</sup> For example, paragraph R114.3 of the IESBA Code permits the professional accountant to disclose or use confidential information where there is a legal or professional right to do so. Paragraph 114.3 A1(b)(iv) of the IESBA Code explains that there is a professional duty or right to disclose such information to comply with technical and professional standards.

Documentation (Ref: Para. 68)	التوثيق (راجع الفقرة 68)
A206. ISA 230 <sup>182</sup> addresses circumstances when the auditor identifies information that is inconsistent with the auditor's final conclusion regarding a significant matter and requires the auditor to document how the auditor addressed the inconsistency.	206 <sup>1</sup> . يتناول معيار المراجعة (230) <sup>181</sup> الظروف التي يتعرف فيها المراجع على معلومات لا تنسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، ويطلب من المراجع توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

<sup>182</sup> ISA 230, paragraphs 11 and A15<sup>181</sup> معيار المراجعة (230)، الفقرتان 11 وأ

<b>Appendix 1</b>	<b>الملحق الأول</b>
(Ref: Para. A26 and A43)	(راجع: الفقرتين 26 وأ43)
<b>Examples of Fraud Risk Factors</b>	<b>أمثلة على عوامل خطر الغش</b>
<p>The fraud risk factors identified in this Appendix are examples of such factors that may be faced by auditors in a broad range of situations. Separately presented are examples relating to the two types of fraud relevant to the auditor's consideration—that is, fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. For each of these types of fraud, the risk factors are further classified based on the three conditions generally present when material misstatements due to fraud occur: (a) incentives/pressures, (b) opportunities, and (c) attitudes/rationalizations. Although the risk factors cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly, the auditor may identify additional or different risk factors. Not all of these examples are relevant in all circumstances, and some may be of greater or lesser significance in entities of different size or with different ownership characteristics or circumstances. Also, the order of the examples of risk factors provided is not intended to reflect their relative importance or frequency of occurrence.</p>	<p>إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يتم بهما المراجعة، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريرات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (ا) الدافع/ الضغوط، (ب) الفرص، (ج) الموقف السلوكية/التبريرات. ورغم أن عوامل الخطر الآتية تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، فإنها مجرد أمثلة، وبالتالي، فقد يتعرف المراجع على عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا تُعد جميع هذه الأمثلة ذات صلة بجميع الظروف، وقد يكون بعضها ذات أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية أو الظروف المختلفة. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل الخطر المذكورة لا يقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو معدل حدوثها.</p>
<b>Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Fraudulent Financial Reporting</b>	عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش
<p>The following are examples of risk factors relating to misstatements arising from fraudulent financial reporting.</p>	<p>فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.</p>
<i>Incentives/Pressures</i>	الدافع/الضغط:
<p>Financial stability or profitability is threatened by economic, industry, geopolitical, or entity operating conditions, such as (or as indicated by):</p>	<p>تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لهيئات بسبب الظروف الاقتصادية أو ظروف الصناعة أو الظروف الجيوسياسية أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● High degree of competition or market saturation, accompanied by declining margins.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوماش الربح.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● High vulnerability to rapid changes, such as changes in technology, product obsolescence, or interest rates.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● التأثر الشديد بالتغييرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Increased volatility in financial and commodity markets due to fluctuations in interest rates and inflationary trends.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● زيادة التقلب في الأسواق المالية وأسواق السلع بسبب التقلبات في أسعار الفائدة والاتجاهات التضخمية.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant declines in customer demand and increasing business failures in either the industry or overall economy.</li> </ul>	الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواءً في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Operating losses making the threat of bankruptcy, foreclosure, or hostile takeover imminent.</li> </ul>	الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Recurring negative cash flows from operations or an inability to generate cash flows from operations while reporting earnings and earnings growth.</li> </ul>	تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Rapid growth or unusual profitability especially compared to that of other companies in the same industry.</li> </ul>	النمو السريع أو الربحية غير المعتادة، خاصةً إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>New accounting, statutory, or regulatory requirements.</li> </ul>	المطالبات المحاسبية أو النظمية أو التنظيمية الجديدة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Pandemics or wars triggering major disruptions in the entity's operations, financial distress and severe cashflow shortages.</li> </ul>	الأوبئة أو الحروب التي تؤدي إلى اضطرابات كبيرة في عمليات المنشأة أو إلى ضائقة مالية أو نقص حاد في التدفقات النقدية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Economic sanctions imposed by governments and international organizations against a jurisdiction, including its companies and products.</li> </ul>	العقوبات الاقتصادية التي تفرضها الحكومات والمنظمات الدولية على دولة معينة، بما في ذلك شركاتها ومنتجاتها.
Excessive pressure exists for management to meet the requirements or expectations of third parties due to the following:	وجود ضغوط مفرطة على الإدارة للفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>Profitability or trend level expectations of investment analysts, institutional investors, significant creditors, or other external parties (particularly expectations that are aggressive or unrealistic), including expectations created by management in, for example, overly optimistic press releases or annual report messages.</li> </ul>	مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو الأطراف الأخرى الخارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Need to obtain additional debt or equity financing, or qualify for government assistance or incentives, to avoid bankruptcy or foreclosure, or to stay competitive—including financing of major research and development or capital expenditures.</li> </ul>	الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي من الديون أو حقوق الملكية، أو استيفاء شروط الحصول على المساعدات أو الحوافز الحكومية، لتجنب الإفلاس أو الحجز على الأصول، أو للبقاء في موقع تنافسي—بما في ذلك تمويل مشاريع البحث والتطوير الكبرى أو النفقات الرأسمالية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Marginal ability to meet exchange listing requirements or debt repayment or other debt covenant requirements.</li> </ul>	القدرة المحدودة على الفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى لشروط الديون.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Perceived or real adverse effects of reporting poor financial results on significant pending transactions, such as initial public offerings,</li> </ul>	التأثيرات السلبية المتتصورة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على المعاملات المهمة المرتقبة مثل الطروحات العامة

mergers and acquisitions, business combinations or contract awards.	الأولية أو الاندماجات والاستحواذات أو تجميع الأعمال أو منح العقود.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management enters into significant transactions that places undue emphasis on achieving key performance indicators to stakeholders (e.g., meeting earnings per share forecasts or maintaining the stock price).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>دخول الإدارة في معاملات مهمة تولي تركيزاً مفرطاً على تحقيق مؤشرات الأداء الرئيسية أمام أصحاب المصلحة (على سبيل المثال، تحقيق توقعات ربحية السهم أو الحفاظ على سعر السهم).</li> </ul>
Negative media attention on the entity or key members of management.	<ul style="list-style-type: none"> <li>التغطية الإعلامية السلبية التي تحظى بها المنشأة أو كبار أعضاء الإدارة.</li> </ul>
Information available indicates that the personal financial situation of management or those charged with governance is threatened by the entity's financial performance arising from the following:	توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحكومة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:
<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant financial interests in the entity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant portions of their compensation (e.g., bonuses, stock options, and earn-out arrangements) being contingent upon achieving aggressive targets for stock price, operating results, financial position, cash flow, or other key performance indicators.<sup>184</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو النتائج التشغيلية أو المركز المالي أو التدفقات النقدية أو مؤشرات الأداء الرئيسية الأخرى.<sup>183</sup></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Personal guarantees of debts of the entity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الضمادات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.</li> </ul>
There is excessive pressure on management or operating personnel to meet financial targets established by those charged with governance, including sales or profitability incentive goals.	وجود ضغوط مفرطة على الإدارة أو الموظفين التشغيليين لتحقيق المستهدفات المالية التي وضعها المكلفوون بالحكومة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو الربحية.
Considerations Specific to Public Sector Entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
<ul style="list-style-type: none"> <li>Public sector entities subject to statutory limits on their spending may result in inaccurate reporting of expenditure incurred.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>خضوع منشآت القطاع العام لقيود نظامية على إنفاقها مما قد يؤدي إلى عدم الدقة في التقرير عن النفقات التي تم تكبدها.</li> </ul>
Opportunities	الفرص
The nature of the industry or the entity's operations provides opportunities to engage in fraudulent financial reporting that can arise from the following:	فرص الانخراط في إعداد التقارير المالية المغلوطة التي توفرها طبيعة الصناعة أو العمليات التشغيلية للمنشأة والتي قد تنشأ عمّا يلي:

<sup>183</sup> قد تكون خطط حوكمة الإدارة مشروعية بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

<sup>184</sup> Management incentive plans may be contingent upon achieving targets relating only to certain accounts or selected activities of the entity, even though the related accounts or activities may not be material to the entity as a whole.

<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant related-party transactions not in the ordinary course of business or with related entities not audited or audited by another firm.</li> </ul>	<p>الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تخضع للمراجعة أو راجعها مكتب آخر.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Assets, liabilities, revenues, or expenses based on significant estimates that involve subjective judgments or uncertainties that are difficult to corroborate.</li> </ul>	<p>الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات التي تعتمد على تقديرات مهمة تتضمن اتجاهات شخصية أو يكتنفها عدم التأكيد وصعب تأييدها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant, unusual, or highly complex transactions, especially those close to period end that pose difficult "substance over form" questions.</li> </ul>	<p>المعاملات المهمة أو غير المعتادة أو المعقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant operations located or conducted across international borders in jurisdictions where differing business environments and cultures exist.</li> </ul>	<p>العمليات المهمة التي تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئات عمل وثقافات مختلفة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Use of business intermediaries for which there appears to be no clear business justification.</li> </ul>	<p>استخدام وسطاء الأعمال دون مبرر تجاري واضح.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Modifying, revoking, or amending revenue contracts through the use of side agreements that are typically executed outside the recognized business process and reporting channels.</li> </ul>	<p>تعديل أو إلغاء أو تنقيح عقود الإيرادات من خلال استخدام اتفاقات جانبية تُبرم عادةً خارج آليات العمل وقنوات التقرير المعترف بها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Significant bank accounts or subsidiary or branch operations in tax-haven jurisdictions for which there appears to be no clear business justification.</li> </ul>	<p>الحسابات البنكية المهمة، أو العمليات المهمة التي تتم من خلال المنشآت التابعة أو الفروع، في الملاذات الضريبية دون وجود أي مبرر تجاري واضح.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Non-traditional entry to capital markets by the entity, for example, through an acquisition by, or merger with, a special-purpose acquisition company.</li> </ul>	<p>الدخول غير التقليدي من قبل المنشأة إلى أسواق رأس المال، على سبيل المثال من خلال الاستحواذ عليها بواسطة شركة استحواذ ذات غرض خاص أو اندماجها معها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Aggressive stock promotions by the entity through press releases, investment newsletters, website coverage, online advertisements, email, or direct mail.</li> </ul>	<p>الترويج المكثف لأسمى المنشآة من خلال البيانات الصحفية أو النشرات الاستثمارية أو التغطية عبر الواقع الإلكتروني أو الإعلانات عبر الإنترنت أو البريد الإلكتروني أو البريد المباشر.</p>
<p>The monitoring of management is not effective as a result of the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Domination of management by a single person or small group (in a non-owner-managed business) without compensating controls.</li> </ul>	<p>عدم فاعلية متابعة أعمال الإدارة نتيجة لما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في المنشآت التي لا يديرها ملوكها)، دون وجود أدوات رقابة تعوض عن ذلك.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Oversight by those charged with governance over the financial reporting process and internal control is not effective.</li> </ul>	<p>الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Weakened control environment triggered by a shift in focus by management and those charged with governance to address more immediate needs of the business such as financial and operational matters.</li> </ul>	<p>ضعف بيئة الرقابة نتيجة تحول في تركيز الإدارة والمكلفين بالحكومة إلى تلبية احتياجات العمل العاجلة، مثل الأمور المالية أو التشغيلية.</p>
<p>There is a complex or unstable organizational structure, as evidenced by the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Difficulty in determining the organization or individuals that have controlling interest in the entity.</li> <li>Overly complex organizational structure involving unusual legal entities or managerial lines of authority.</li> <li>Overly complex IT environment relative to the nature of the entity's business, legacy IT systems from acquisitions that were never integrated into the entity's financial reporting system, or ineffective IT general controls.</li> </ul>	<p>الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.</li> <li>الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت نظامية أو مسارات سلطة إدارية غير معتمدة.</li> <li>بيئة تقنية المعلومات المعقدة بدرجة مفرطة مقارنةً بطبيعة أعمال المنشأة، أو نظم تقنية المعلومات القديمة الناتجة عن عمليات استحواذ التي لم تُدمج مطلقاً في نظام التقرير المالي للمنشأة، أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات غير الفعالة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>High turnover of senior management, legal counsel, or those charged with governance.</li> </ul>	<p>ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحكومة.</p>
<p>Deficiencies in internal control as a result of the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate process to monitor the entity's system of internal control, including automated controls and controls over interim financial reporting (where external reporting is required).</li> <li>Inadequate fraud risk management program, including lack of a whistleblower program.</li> <li>Inadequate controls due to changes in the current environment, for example, increased data security risks from using unsecured networks that makes the entity's data and information more vulnerable to cybercrime.</li> <li>High turnover rates or employment of staff in accounting, IT, or the internal audit function that are not effective.</li> <li>Accounting and information systems that are not effective, including situations involving significant deficiencies in internal control.</li> </ul>	<p>أوجه القصور في الرقابة الداخلية نتيجةً لما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>آلية المتابعة غير الكافية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولى (عندما يتعين تقديم تقارير خارجية).</li> <li>عدم كفاية برنامج إدارة مخاطر الغش، بما في ذلك عدم وجود برنامج للإبلاغ عن المخالفات.</li> <li>عدم كفاية أدوات الرقابة بسبب التغيرات في البيئة الحالية، مثل زيادة مخاطر أمن البيانات الناجمة عن استخدام شبكات غير آمنة، مما يجعل بيانات ومعلومات المنشأة أكثر عرضة للجرائم الإلكترونية.</li> <li>عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.</li> <li>عدم فاعلية النظم المحاسبية ونظم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.</li> </ul>

Attitudes/Rationalizations	المواقف السلوكية/التبريرات
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management and those charged with governance have not created a culture of honesty and ethical behavior. For example, communication, implementation, support, or enforcement of the entity's values or ethical standards by management and those charged with governance are not effective, or the communication of inappropriate values or ethical standards.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إخفاق الإدارة والمكلفين بالحكومة في خلق ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي. ومثال ذلك، عدم فاعلية الإدارة والمكلفين بالحكومة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مناسبة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Non-financial management's excessive participation in or preoccupation with the selection of accounting policies or the determination of significant estimates.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Known history of violations of securities laws or other laws and regulations, or claims against the entity, its senior management, or those charged with governance alleging fraud or violations of laws and regulations, including those dealing with corruption, bribery, and money laundering.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحكومة بارتكاب غش أو مخالفة لأنظمة واللوائح، بما في ذلك القضايا المتعلقة بالفساد والرشوة وغسل الأموال.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Excessive interest by management in maintaining or increasing the entity's stock price or earnings trend.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاهتمام المفرط من جانب الإدارة بالحفاظ على سعر سهم المنشأة أو اتجاه أرباحها أو زيادتها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The practice by management of committing to analysts, creditors, and other third parties to achieve aggressive or unrealistic forecasts.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>قيام الإدارة بالالتزام أمام المحللين والدائنين والأطراف الثالثة الأخرى بتحقيق توقعات مبالغ فيها أو غير واقعية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management and those charged with governance demonstrate an unusually high tolerance to risk or display an unusually high standard of lifestyle, a pattern of significant personal financial issues, or frequently engage in high-risk activities.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إظهار الإدارة والمكلفين بالحكومة درجة غير معتادة من التساهل تجاه المخاطر، أو تمعتهم بنمط حياة مرتفع نحو غير معتاد، أو معاناتهم من مشكلات مالية شخصية كبيرة ومتكررة، أو انخراطهم المتكرر في أنشطة عالية المخاطر.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management and those charged with governance make materially false or misleading statements in other information included in the entity's annual report (e.g., key aspects of the entity's business, products, or technology).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>قيام الإدارة والمكلفين بالحكومة بتقديم بيانات كاذبة أو مضللة بشكل جوهري في المعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، بشأن الجوانب الرئيسية لأعمال المنشأة أو منتجاتها أو تقنيتها).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Management failing to remedy known significant deficiencies in internal control on a timely basis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An interest by management in employing inappropriate means to minimize reported earnings for tax-motivated reasons.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لتقليل الأرباح المقرر عنها لأسباب تتعلق بالضرائب.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Applying aggressive valuation assumptions in mergers and acquisitions to support high purchase prices or overvalue acquired intangible assets.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استخدام افتراضات تقييم متحيزه على نحو مبالغ فيه في عمليات الاندماج والاستحواذ لدعم أسعار شراء مرتفعة أو المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة المستحوذ عليها.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Rationalizing the use of unreasonable assumptions affecting the timing and amount of revenue recognition, for example, in an attempt to alleviate the negative effects of severe economic downturns.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تبرير استخدام افتراضات غير معقولة تؤثر في توقيت ومبعد إثبات الإيرادات، على سبيل المثال، في محاولة للتخفيض من التأثيرات السلبية لازديماسات الاقتصادية الحادة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Rationalizing the use of unreasonable assumptions used in projections to account for impairment of goodwill and intangible assets, for example, to avoid recognizing significant impairment losses.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تبرير استخدام افتراضات غير معقولة في التوقعات الخاصة بالمحاسبة عن الهبوط في قيمة الشهرة والأصول غير الملموسة، على سبيل المثال، لتجنب إثبات خسائر هبوط كبيرة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Low morale among senior management.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ضعف القيم الأخلاقية للإدارة العليا.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The owner-manager makes no distinction between personal and business transactions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Dispute between shareholders in a closely held entity.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الخلاف بين المساهمين في منشأة مقفلة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Recurring attempts by management to justify marginal or inappropriate accounting on the basis of materiality.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير طريقة محاسبة تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The relationship between management and the current or predecessor auditor is strained, as exhibited by the following:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>Frequent disputes with the current or predecessor auditor on accounting, auditing, or reporting matters.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:</li> <ul style="list-style-type: none"> <li>الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.</li> </ul> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unreasonable demands on the auditor, such as unrealistic time constraints regarding the completion of the audit or the issuance of the auditor's report.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المطالب غير المعقولة التي تفرض على المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لانتهاء من المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Restrictions on the auditor that inappropriately limit access to people or information or the ability to communicate effectively with those charged with governance.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>القيود التي تفرض على المراجع، التي تحد بشكل غير مناسب من وصوله إلى الأفراد أو المعلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحكومة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Domineering management behavior in dealing with the auditor, especially involving attempts to influence the scope of the auditor's work or the selection or continuance of personnel assigned to or consulted on the audit engagement.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تم استشارتهم فيه.</li> </ul>

Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Misappropriation of Assets	عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول
<p>Risk factors that relate to misstatements arising from misappropriation of assets are also classified according to the three conditions generally present when fraud exists: incentives/pressures, opportunities, and attitudes/rationalization. Some of the risk factors related to misstatements arising from fraudulent financial reporting also may be present when misstatements arising from misappropriation of assets occur. For example, ineffective monitoring of management and other deficiencies in internal control may be present when misstatements due to either fraudulent financial reporting or misappropriation of assets exist. The following are examples of risk factors related to misstatements arising from misappropriation of assets.</p>	<p>يتم تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول أيضاً طبقاً للأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، وال موقف السلوكيه/ التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عند حدوث التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. وعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث التحريفات سواءً بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.</p>
<i>Incentives/Pressures</i>	الدّوافع/الضغوط:
<p>Personal financial obligations may create pressure on management or employees with access to cash or other assets susceptible to theft to misappropriate those assets.</p>	<p>قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقودية أو الأصول الأخرى المعرضة لسرقة لاختلاس تلك الأصول.</p>
<p>Adverse relationships between the entity and employees with access to cash or other assets susceptible to theft may motivate those employees to misappropriate those assets. For example, adverse relationships may be created by the following:</p>	<p>وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقودية أو الأصول الأخرى المعرضة لسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Known or anticipated future employee layoffs.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عمليات تسريح الموظفين المستقبلية المعروفة أو المتوقعة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Recent or anticipated changes to employee compensation or benefit plans.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● التغييرات الحديثة أو المتوقعة حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافهم.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Promotions, compensation, or other rewards inconsistent with expectations.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.</li> </ul>
<i>Opportunities</i>	الفرص
<p>Certain characteristics or circumstances may increase the susceptibility of assets to misappropriation. For example, opportunities to misappropriate assets increase when there are the following:</p>	<p>قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Large amounts of cash on hand or processed.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Inventory items that are small in size, of high value, or in high demand.</li> </ul>	بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Easily convertible assets, such as bearer bonds, diamonds, or computer chips.</li> </ul>	أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألماسات أو رقائق الحاسوب.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Fixed assets that are small in size, marketable, or lacking observable identification of ownership.</li> </ul>	أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.
<p>Inadequate controls over assets may increase the susceptibility of misappropriation of those assets. For example, misappropriation of assets may occur because there is the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate segregation of duties or independent checks.</li> </ul>	وقد تؤدي أدوات الرقابة غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. وعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate oversight of senior management expenditures, such as travel and other reimbursements.</li> </ul>	عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate management oversight of employees responsible for assets, for example, inadequate supervision or monitoring of remote locations.</li> </ul>	عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على الواقع بعيدة أو متابعتها.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate job applicant screening of employees with access to assets.</li> </ul>	عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate record keeping with respect to assets.</li> </ul>	عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate system of authorization and approval of transactions (e.g., in purchasing).</li> </ul>	عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، عند الشراء).
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate physical safeguards over cash, investments, inventory, or fixed assets.</li> </ul>	عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Lack of complete and timely reconciliations of assets.</li> </ul>	عدم إجراء مطابقات كاملة، وفي الوقت المناسب، للأصول.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Lack of timely and appropriate documentation of transactions, for example, credits for merchandise returns.</li> </ul>	عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، تسجيل أرصدة دائنة للبضائع المرتجعة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Lack of mandatory vacations for employees performing key control functions.</li> </ul>	عدم منح إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate management understanding of IT, which enables IT employees to perpetrate a misappropriation.</li> </ul>	عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.

<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate access controls over automated records, including controls over and review of computer systems event logs.</li> </ul>	<p>عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظم الحاسوب وفحصها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inadequate controls in supplier management, including changes in the supply chain, that may expose the entity to fictitious suppliers, or unvetted suppliers that pay kickbacks or are involved in other fraudulent or illegal activities.</li> </ul>	<p>عدم كفاية أدوات الرقابة في إدارة الموردين، بما في ذلك التغييرات في سلسلة التوريد، مما قد يعرض المنشأة للتعامل مع موردين وهميين أو موردين غير خاضعين للفحص المسبق يقومون بدفع رشاوى أو يشاركون في أنشطة احتيالية أو غير قانونية أخرى.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Lack of oversight by those charged with governance over how management utilized financial aid from governments and local authorities (e.g., bailouts during pandemics, wars, or impending industry collapse).</li> </ul>	<p>غياب الإشراف من جانب المكلفين بالحكومة على كيفية استخدام الإدارة لمساعدات المالية المقدمة من الحكومات والجهات المحلية (على سبيل المثال، حزم الإنقاذ المقدمة أثناء الأوبئة أو الحروب أو عند اقتراب انهيار الصناعة).</p>
Considerations Specific to Public Sector Entities	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
<ul style="list-style-type: none"> <li>Trust funds under administration – public sector entities often manage assets on behalf of others, including vulnerable individuals, which can be more susceptible to misuse.</li> </ul>	<p>صناديق الأمانة تحت الإدارة – غالباً ما تدير منشآت القطاع العام أصولاً نيابةً عن الغير، بما في ذلك لصالح الأفراد الضعفاء، مما يجعلها أكثر عرضة لإساءة الاستخدام.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>The nature of certain revenue transactions (e.g., taxes and grants) may provide a greater opportunity to manipulate the timing or amount of revenue recognized in the current period.</li> </ul>	<p>قد تتيح طبيعة بعض معاملات الإيرادات (مثل الضرائب والمنح) فرصة أكبر للتلاعب في توقيت أو مبلغ الإيراد المثبت خلال الفترة الحالية.</p>
Attitudes/Rationalizations	المواقف السلوكية/المبررات
<ul style="list-style-type: none"> <li>Disregard for the need for monitoring or reducing risks related to misappropriations of assets.</li> </ul>	<p>تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحاجة إلى الحد منها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Disregard for controls over misappropriation of assets by overriding existing controls or by failing to take appropriate remedial action on known deficiencies in internal control.</li> </ul>	<p>تجاهل أدوات الرقابة على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Behavior indicating displeasure or dissatisfaction with the entity or its treatment of the employee.</li> </ul>	<p>السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Changes in behavior or lifestyle that may indicate assets have been misappropriated.</li> </ul>	<p>التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Tolerance of petty theft.</li> </ul>	<p>التسامح بشأن السرقات الصغيرة.</p>

<ul style="list-style-type: none"><li>• Rationalizing misappropriations committed during severe economic downturns by intending to pay back the entity when circumstances return to normal.</li></ul>	<p>تبير حوادث الاختلاس التي ارتكبت أثناء فترات الانكماش الاقتصادي الحاد بنية سدادها للمنشأة عند عودة الظروف إلى طبيعتها.</p>
---	--

<b>Appendix 2</b>	<b>الملحق الثاني</b>
(Ref: Para. A59, A127 and A135)	(راجع: الفقرات 135، 127، 59)
<b>Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud</b>	<b>أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها</b>
The following are examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud resulting from both fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. Although these procedures cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly they may not be the most appropriate nor necessary in each circumstance. Also, the order of the procedures provided is not intended to reflect their relative importance.	فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش واحتلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، فإنها مجرد أمثلة، وبالتالي، فقد لا تكون هي الأنسب أو الضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يقصد به أن يعكس وزنها النسبي.
<b>Consideration at the Assertion Level</b>	<b>الاعتبارات على مستوى الإقرارات</b>
Specific responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud will vary depending upon the types or combinations of fraud risk factors or conditions identified, and the classes of transactions, account balances, disclosures and assertions they may affect.	تنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجعة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش اعتماداً على أنواع، أو مزيج، عوامل خطر الغش أو الظروف التي تم التعرف عليها، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.
The following are specific examples of responses:	وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visiting locations or performing certain tests on a surprise or unannounced basis. For example, observing inventory at locations where auditor attendance has not been previously announced or counting cash at a particular date on a surprise basis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• زيارة موقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في موقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requesting that inventories be counted at the end of the reporting period or on a date closer to period end to minimize the risk of manipulation of balances in the period between the date of completion of the count and the end of the reporting period.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكן في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد وهياكلة فترة التقرير.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Altering the audit approach in the current year. For example, contacting major customers and suppliers orally in addition to sending written confirmation, sending confirmation requests to a specific party within an organization, or seeking more or different information.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء وال媧دين الرئيسيين شفهياً، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing a detailed review of the entity's quarter-end or year-end adjusting entries and investigating any that appear unusual as to nature or amount.</li> </ul>	<p>تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير معتادة في طبيعتها أو مبلغها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>For significant and unusual transactions, particularly those occurring at or near year-end, investigating the possibility of related parties and the sources of financial resources supporting the transactions.</li> </ul>	<p>بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المعتادة، وبخاصةً تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing substantive analytical procedures using disaggregated data. For example, comparing sales and cost of sales by location, line of business or month to expectations developed by the auditor.</li> </ul>	<p>تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية باستخدام بيانات مفصلة. ومثل ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط الأعمال أو الشهر بالتوقعات التي وضعها المراجع.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Conducting interviews of personnel involved in areas where a risk of material misstatement due to fraud has been identified, to obtain their insights about the risk and whether, or how, controls address the risk.</li> </ul>	<p>إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطير للتحريف الجوهري بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطير وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطير.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Conducting interviews with personnel outside of the financial reporting function, for example, sales and marketing personnel.</li> </ul>	<p>إجراء مقابلات مع موظفين من خارج وظيفة التقرير المالي، على سبيل المثال، موظفي المبيعات والتسويق.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>When other independent auditors are auditing the financial statements of one or more subsidiaries, divisions, or branches, discussing with them the extent of work necessary to be performed to address the assessed risk of material misstatement due to fraud resulting from transactions and activities among these components.</li> </ul>	<p>عند وجود مراجعين مستقلين آخرين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة خطير للتحريف الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمه الناشئ من المعاملات والأنشطة بين هذه المكونات.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>If the work of an expert becomes particularly significant with respect to a financial statement item for which the assessed risk of material misstatement due to fraud is high, performing additional procedures relating to some or all of the expert's assumptions, methods or findings to determine that the findings are not unreasonable or engaging another expert for that purpose.</li> </ul>	<p>إذا أصبح من المهم استخدام عمل خبير فيما يتعلق بأحد بنود القوائم المالية التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، فيتم تنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرقه أو نتائج عمله للتتأكد من معقولية النتائج، أو يتم تعين خبير آخر للغرض ذاته.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing audit procedures to analyze selected opening balance sheet accounts of previously audited financial statements to assess how certain issues involving accounting estimates and judgments, for example, an allowance for sales returns, were resolved with the benefit of hindsight.</li> </ul>	<p>تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقدير كيفية حل قضايا معينة تتطوّر على تقديرات محاسبية واجهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing procedures on account or other reconciliations prepared by the entity, including considering reconciliations performed at interim periods.</li> </ul>	• تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات التي تم تنفيذها في الفترات الأولية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Using automated tools and techniques, such as data mining to test for anomalies in a population. For example, using automated tools and techniques to identify numbers that have been used frequently as there may be an unconscious bias by management or employees when posting fraudulent journal entries and other adjustments to use the same number repetitively.</li> </ul>	• استخدام الأدوات والأساليب الآلية، مثل التنقيب عن البيانات لاختبار وجود الحالات الشاذة في مجتمع العينة. على سبيل المثال، استخدام الأدوات والأساليب الآلية لتحديد الأرقام التي استُخدمت بشكل متكرر، إذ قد يكون لدى الإدارة أو الموظفين تحيز غير واعٍ عند تسجيل قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة، مما يؤدي إلى استخدام الرقم نفسه بشكل متكرر.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Testing the integrity of computer-produced records and transactions.</li> </ul>	• اختبار مدى سلامة السجلات والمعاملات المعدة بمساعدة أجهزة الكمبيوتر.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Seeking additional audit evidence from sources outside of the entity being audited.</li> </ul>	• السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.
<i>Considerations Specific to Public Sector Entities</i>	اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام
<ul style="list-style-type: none"> <li>Testing whether grants or loans provided to third parties have met the relevant eligibility criteria and have been properly authorized and accounted for by the public sector entity.</li> </ul>	• اختبار ما إذا كانت المنح أو القروض المقدمة إلى أطراف ثالثة قد استوفت ضوابط الأهلية ذات الصلة، وتمت الموافقة عليها والمحاسبة عنها على نحو سليم من قبل منشأة القطاع العام.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Testing whether write-offs and other adjustments of tax and levy receivable balances or loan balances have been appropriately authorized.</li> </ul>	• اختبار ما إذا كانت عمليات الشطب والتعديلات الأخرى لأرصدة الضرائب والرسوم المستحقة القبض أو أرصدة القروض قد تمت الموافقة عليها على نحو ملائم.
<b>Specific Responses—Misstatement Resulting from Fraudulent Financial Reporting</b>	استجابات خاصة - التحريف الناتج عن التقرير المالي المغشوش
Examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraudulent financial reporting are as follows:	فيما يلي أمثلة على الاستجابات لتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب التقرير المالي المغشوش:
<i>Revenue Recognition</i>	إثبات الإيرادات
<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing substantive analytical procedures relating to revenue using disaggregated data, for example, comparing revenue reported by month and by product line or business segment during the current reporting period with comparable prior periods. Automated tools and techniques may be useful in identifying unusual or unexpected revenue relationships or transactions.</li> </ul>	• تطبيق الإجراءات التحليلية الأساسية على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع الأعمال خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون الأدوات والأساليب الآلية مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير معتادة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.

<ul style="list-style-type: none"> <li>Confirming with customers certain relevant contract terms and the absence of side agreements, because the appropriate accounting often is influenced by such terms or agreements and basis for rebates or the period to which they relate are often poorly documented. For example, acceptance criteria, delivery and payment terms, the absence of future or continuing supplier obligations, the right to return the product, guaranteed resale amounts, and cancellation or refund provisions often are relevant in such circumstances.</li> </ul>	<p>الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة ذات صلة في العقود، وبشأن غياب الاتفاques الجانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاques، ولأن أساس الحسومات أو الفترة التي تنتهي إليها غالباً ما تكون مؤثرة توقيعاً ضعيفاً. وعلى سبيل المثال، من الأمور التي تكون ذات صلة في الغالب في تلك الظروف، ضوابط القبول، وشروط التسلیم والدفع، وغياب الالتزامات المستقبلية أو الدائمة على الموردين، والحق في رد المنتج، وبمبالغ إعادة البيع المضمونة، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inquiring of the entity's sales and marketing personnel or in-house legal counsel regarding sales or shipments near the end of the period and their knowledge of any unusual terms or conditions associated with these transactions.</li> </ul>	<p>الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير معتادة مرتبطة بهذه المعاملات.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Being physically present at one or more locations at period end to observe goods being shipped or being readied for shipment (or returns awaiting processing) and performing other appropriate sales and inventory cutoff procedures.</li> </ul>	<p>الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة للاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ الإجراءات الأخرى المناسبة الخاصة بالفصل الزمني للمبيعات والمخزون.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>For those situations for which revenue transactions are electronically initiated, processed, and recorded, testing controls to determine whether they provide assurance that recorded revenue transactions occurred and are properly recorded.</li> </ul>	<p>اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقف التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سلية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Examining customer correspondence files at the entity for any unusual terms or conditions that raise questions about the appropriateness of revenue recognized.</li> </ul>	<p>التحقق من ملفات مراسلات العملاء لدى المنشأة بحثاً عن أي شروط أو أحكام غير معتادة تثير تساؤلات حول مدى مناسبة الإيرادات المثبتة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Analyzing the reasons provided for product returns received shortly after the end of the financial year (e.g., product not ordered, entity shipped more units than ordered).</li> </ul>	<p>تحليل الأسباب المقدمة لعمليات إرجاع المنتجات التي تم استلامها بعد فترة وجيزة من نهاية السنة المالية (على سبيل المثال، منتج لم يطلب، أو قيام المنشأة بشحن وحدات أكثر من الكمية المطلوبة).</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Determining whether revenue transactions are recorded in accordance with the applicable financial reporting framework and the entity's accounting policies. For example, goods shipped are not recorded as sales unless there is a transfer of legal title in accordance with the shipping terms especially in circumstances when the entity uses a freight forwarder or a third-party warehouse or fulfillment center.</li> </ul>	<p>تحديد ما إذا كانت معاملات الإيرادات المسجلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة. وعلى سبيل المثال، لا يتم تسجيل البضائع المشحونة على أنها مبيعات مالم يتم نقل الملكية القانونية وفقاً لشروط الشحن، ولا سيما في الظروف التي تستخدم فيها المنشأة وكيل شحن أو مستودعاً أو مركز إنجاز طلبات تابعاً لطرف ثالث.</p>

كميات المخزون	Inventory Quantities
<ul style="list-style-type: none"> <li>Examining the entity's inventory records to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Observing inventory counts at certain locations on an unannounced basis or conducting inventory counts at all locations on the same date.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>حضور جرد المخزون في موقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجسر المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Conducting inventory counts at or near the end of the reporting period to minimize the risk of inappropriate manipulation during the period between the count and the end of the reporting period.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing additional procedures during the observation of the count, for example, more rigorously examining the contents of boxed items, the manner in which the goods are stacked (e.g., hollow squares) or labeled, and the quality (that is, purity, grade, or concentration) of liquid substances such as perfumes or specialty chemicals. Using the work of an expert may be helpful in this regard.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تنفيذ المزيد من الإجراءات خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي) نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Comparing the quantities for the current period with prior periods by class or category of inventory, location or other criteria, or comparison of quantities counted with perpetual records.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Using automated tools and techniques to further test the compilation of the physical inventory counts – for example, sorting by tag number to test tag controls or by item serial number to test the possibility of item omission or duplication.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استخدام الأدوات والأساليب الآلية لاختبار تجميع الجرد الفعلي للمخزون بمزيد من التفصيل – على سبيل المثال، الفرز حسب رقم البطاقة لاختبار أدوات الرقابة على البطاقات، أو حسب الرقم التسلسلي للبند لاختبار احتمال السهو أو التكرار.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Verifying the accurate calibration of tools that are used to record, measure, or weigh the quantity of inventory items – for example, scales, measuring devices or scanning devices.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التحقق من دقة معايرة الأدوات المستخدمة في تسجيل أو قياس أو وزن كميات بنود المخزون – مثل الموازين أو أدوات القياس أو أجهزة المسح الضوئي.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Using an expert to confirm the nature of inventory quantities for specialized products – for example, the weight of the precious gemstones may be determinable, but an expert may assist with determining the cut, color, and clarity of precious gemstones.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاستعانة بخبر لتأكيد طبيعة كميات المخزون من المنتجات المتخصصة – على سبيل المثال، قد يكون من الممكن تحديد وزن الأحجار الكريمة النفيسة، غير أن الخبر قد يساعد في تحديد درجة القطع واللون والنقاء لتلك الأحجار الكريمة.</li> </ul>

Management Estimates	تقديرات الإدارة
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Using an expert to develop an independent estimate for comparison with management's estimate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الاستعانة بخبير لوضع تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Extending inquiries to individuals outside of management and the accounting department to corroborate management's ability and intent to carry out plans that are relevant to developing the estimate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التوسيع في الاستفسارات لتشمل أفراداً من خارج الإدارة أو قسم الحسابات للتأكد من قدرة الإدارة ونيتها على تنفيذ الخطط ذات الصلة بوضع التقديرات.</li> </ul>
<b>Specific Responses—Misstatements Due to Misappropriation of Assets</b>	<b>استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول</b>
<p>Differing circumstances would necessarily dictate different responses. Ordinarily, the audit response to an assessed risk of material misstatement due to fraud relating to misappropriation of assets will be directed toward certain account balances and classes of transactions. Although some of the audit responses noted in the two categories above may apply in such circumstances, the scope of the work is to be linked to the specific information about the misappropriation risk that has been identified.</p>	<p>الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمه فيما يتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. وعلى الرغم من امكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم التعرف عليه.</p>
<p>Examples of responses to the auditor's assessment of the risk of material misstatements due to misappropriation of assets are as follows:</p>	<p>وفيما يلي أمثلة على الاستجابات لتقدير المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Counting cash or securities at or near year-end.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• جرد النقدي أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirming directly with customers the account activity (including credit memo and sales return activity as well as dates payments were made) for the period under audit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكورة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تاريخ السداد) للفترة محل المراجعة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyzing recoveries of written-off accounts.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyzing inventory shortages by location or product type.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparing key inventory ratios to industry norm.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالمعروفة عادةً في الصناعة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reviewing supporting documentation for reductions to the perpetual inventory records.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Performing a computerized match of the supplier list with a list of employees to identify matches of addresses or phone numbers.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• إجراء مطابقة باستخدام الحاسوب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العنوانين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Performing a computerized search of payroll records to identify duplicate addresses, employee identification or taxing authority numbers or bank accounts.</li> </ul>	<p>تنفيذ بحث باستخدام الحاسوب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Reviewing personnel files for those that contain little or no evidence of activity, for example, lack of performance evaluations.</li> </ul>	<p>فحص ملفات الموظفين التي تحتوي على أدلة قليلة أو معدومة على وجود نشاط، مثل غياب تقييمات الأداء.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Analyzing sales discounts and returns for unusual patterns or trends.</li> </ul>	<p>تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتاجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المعتادة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Confirming specific terms of contracts with third parties.</li> </ul>	<p>الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Obtaining evidence that contracts are being carried out in accordance with their terms.</li> </ul>	<p>الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Reviewing the propriety of large and unusual expenses.</li> </ul>	<p>فحص صحة المصاريف الكبيرة وغير المعتادة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Reviewing the authorization and carrying value of senior management and related party loans.</li> </ul>	<p>فحص الموافقات على القروض المنوحة للإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Reviewing the level and propriety of expense reports submitted by senior management.</li> </ul>	<p>فحص مستوى وصحة تقارير المصاريف المقدمة من الإدارة العليا.</p>

Appendix 3	الملحق الثالث
(Ref: Para. A29)	(راجع: الفقرة 29)
<b>Examples of Circumstances that May Be Indicative of Fraud or Suspected Fraud</b>	أمثلة على الظروف التي قد تكون مؤشراً على الغش أو شبهة الغش
The following are examples of circumstances that may indicate that the financial statements may contain a material misstatement due to fraud.	فيما يلي أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى أن القوائم المالية قد تحتوي على تحريف جوهري بسبب الغش.
Discrepancies in the accounting records, including:	وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transactions that are not recorded in a complete or timely manner or are improperly recorded as to amount, accounting period, classification, or entity policy.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المعاملات التي لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو التي تم تسجيلها بطريقة غير سلية من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأ.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unsupported or unauthorized balances or transactions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأرصدة أو المعاملات غير المدعومة أو غير المصرح بها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Last-minute adjustments that significantly affect financial results (e.g., inventory adjustments).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعديلات التي تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية (على سبيل المثال، تعديلات المخزون).</li> </ul>
Conflicting or missing evidence, including:	وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Missing documents.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المستندات المفقودة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Missing approvals or authorization signatures.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• غياب الموافقات أو توقيع التفويض.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Signature or handwriting discrepancies and invalid electronic signatures.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التباينات في التوقيع أو خط اليد، أو وجود توقيع إلكترونية غير صالحة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documents that appear to have been altered.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المستندات التي يبدو أنه قد تم تغييرها.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unavailability of other than photocopied or electronically transmitted documents when documents in original form are expected to exist.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسلة إلكترونياً، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Significant unexplained items on reconciliations.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• البنود المهمة التي لم يتم تفسيرها في المطابقات.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unusual balance sheet changes, or changes in trends or important financial statement ratios or relationships – for example, receivables growing faster than revenues.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التغيرات غير المعتادة في قائمة المركز المالي، أو التغيرات في الاتجاهات أو في المعدلات أو العلاقات المهمة في القوائم المالية - على سبيل المثال، نمو المبالغ المستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Inconsistent, vague, or implausible responses from management or employees arising from inquiries or analytical procedures.</li> </ul>	الاستجابات غير المتتسقة أو الغامضة أو غير المقبولة من الإدارة أو الموظفين الناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unusual discrepancies between the entity's records and confirmation replies.</li> </ul>	التناقضات غير المعتادة بين سجلات المنشأة والردود على طلبات المصادقة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Large numbers of credit entries and other adjustments made to accounts receivable records.</li> </ul>	ارتفاع أعداد القيود الدائنة والتعديات الأخرى التي تم إجراؤها في سجلات الحسابات المستحقة التحصيل.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Subsidiary ledgers, which do not reconcile with control accounts.</li> </ul>	دفاتر الأستاذ المساعدة التي لا تتطابق مع حسابات المراقبة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unexplained or inadequately explained differences between the accounts receivable sub-ledger and the control account, or between the customer statements and the accounts receivable sub-ledger.</li> </ul>	عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروقات بين الحسابات المستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العميل والحسابات المستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unexplained fluctuations in stock account balances, inventory variances and turnover rates.</li> </ul>	التقلبات غير المبرأة في أرصدة حسابات الأسهم وفروقات المخزون ومعدلات الدوران.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Missing inventory or physical assets of significant magnitude.</li> </ul>	غياب المخزون أو الأصول المادية بكميات كبيرة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unavailable or missing electronic evidence, inconsistent with the entity's record retention practices or policies.</li> </ul>	عدم توفر أو غياب الأدلة الإلكترونية، بما لا يتافق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Fewer responses to confirmations than anticipated or a greater number of responses than anticipated.</li> </ul>	زيادة أو انخفاض عدد الردود على طلبات المصادقة عما هو متوقع.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inability to produce evidence of key systems development and program change testing and implementation activities for current-year system changes and deployments.</li> </ul>	عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النظم الرئيسية واختبار تغييرات البرامج وتنفيذها المتعلقة بتغييرات ونشر النظم خلال السنة الحالية.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Information about overly optimistic projections obtained from listening to the entity's earning's calls with analysts or by reading analysts' research reports that is contrary to information presented in the entity's internal forecasts used for budgeting purposes.</li> </ul>	المعلومات التي تتعلق بالتوقعات المفرطة في التفاؤل التي تم الحصول عليها من خلال الاستماع إلى مكالمات مناقشة أرباح المنشأة مع المحللين أو من خلال قراءة تقارير أبحاث المحللين، والتي تتعارض مع المعلومات المعروضة في التنبؤات الداخلية للمنشأة المستخدمة لأغراض إعداد الميزانيات.
<p>Problematic or unusual relationships between the auditor and management, including:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Denial of access to records, facilities, certain employees, customers, suppliers, or others from whom audit evidence might be sought.</li> </ul>	<p>وجود علاقات إشكالية أو غير معتادة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو غيرهم من يمكن الحصول منهم على أدلة للمراجعة.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>Denial of access to key IT operations staff and facilities, including security, operations, and systems development personnel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>منع المراجع من الوصول لموظفي ومرافق عمليات تقنية المعلومات الرئيسية، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات التشغيلية وتطوير النظم.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Undue time pressures imposed by management to resolve complex or contentious issues.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة لحل قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Complaints by management about the conduct of the audit or management intimidation of engagement team members, particularly in connection with the auditor's critical assessment of audit evidence or in the resolution of potential disagreements with management.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>شكوى الإدارة من طريقة تنفيذ المراجعة، أو ترهيب الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييم المراجع لأدلة المراجعة أو أثناء حل الخلافات المحتملة مع الإدارة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unusual delays by the entity in providing requested information.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التأخير غير المعتمد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to facilitate auditor access to key electronic files for testing through the use of automated tools and techniques.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام الأدوات والأساليب الآلية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to allow a discussion between the auditor and management's third-party expert (e.g., an expert in taxation law).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في السماح بإجراء مناقشة بين المراجع والخبير الخارجي للإدارة (على سبيل المثال، خبير في نظام الضرائب).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness by management to permit the auditor to meet privately with those charged with governance.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحكمة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to correct a material misstatement in the financial statements, or in other information included in the entity's annual report.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في تصحيح تحريف جوهري في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي للمنشأة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to add or revise disclosures in the financial statements to make them more complete and understandable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في إضافة إفصاحات إلى القوائم المالية أو تنشيط الإفصاحات الواردة فيها حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to address identified deficiencies in internal control on a timely basis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to allow the auditor to send a confirmation request.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في السماح للمراجع بإرسال طلبات المصادقة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>An unwillingness to provide a requested written representation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>عدم الرغبة في تقديم الإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.</li> </ul>
Other, including	ظروف أخرى، بما في ذلك:
<ul style="list-style-type: none"> <li>Extensive use of suspense accounts.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاستخدام المفرط للحسابات المؤقتة.</li> </ul>

• Accounting policies that appear to be at variance with industry norms.	• السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
• Frequent changes in accounting estimates that do not appear to result from changed circumstances.	• التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
• Tolerance of violations of the entity's code of conduct.	• التسامح مع انتهاك قواعد السلوك المبني للمنشأة.
• Discrepancy between earnings and lifestyle.	• التباين بين الأرباح ونمط الحياة.
• Unusual, irrational, or inconsistent behavior.	• السلوك غير المعتمد أو غير العقلاني أو غير المتسق.
• Allegations of fraud through anonymous emails, letters, telephone calls, tips or complaints that may come to the attention of the auditor.	• المزاعم بوقوع غش التي تُرِيد من خلال رسائل البريد الإلكتروني أو الخطابات أو المكالمات الهاتفية أو البلاغات أو الشكاوى المجهولة المصدر التي قد تلفت انتباه المراجع.
• Evidence of employees' access to systems and records inconsistent with that necessary to perform their authorized duties.	• الأدلة على وصول الموظفين للنظام والسجلات بطريقة لا تتسق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
• Controls or audit logs being switched off.	• إيقاف عمل أدوات الرقابة أو سجلات التدقيق.

Appendix 4	الملحق الرابع
(Ref: Para. A100, A104 and A143)	(راجع: الفقرات 100، 104، 143)
<b>Additional Considerations that May Inform the Auditor When Selecting Journal Entries and Other Adjustments for Testing</b>	اعتبارات إضافية قد يسأرها المراجع عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لإجراء الاختبارات
The following considerations are of relevance when selecting journal entries and other adjustments for testing:	تُعد الاعتبارات الآتية ذات أهمية عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لإجراء الاختبارات:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Understanding of the entity's information system and communication relevant to the preparation of the financial statements<sup>186</sup> (see also paragraph 35 of this ISA) – obtaining this required understanding provides the auditor with knowledge about:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ The entity's policies and procedures regarding (including the individuals within the entity responsible for) how transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, incorporated in the general ledger, and reported in the financial statements.</li> <li>○ The types of journal entries (whether standard or non-standard) incorporated in the general ledger and, in turn, reported in the financial statements, including other adjustments made directly to the financial statements.</li> <li>○ The process of how journal entries and other adjustments are recorded or made (whether automated or manual) as well as the supporting documentation required, based on the entity's policies and procedures.</li> <li>○ The entity's financial statement closing process.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• فهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية<sup>185</sup> (انظر أيضاً الفقرة 35 من هذا المعيار) – يوفر التوصل إلى هذا الفهم المطلوب للمراجع المعرفة بما يلي:</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ سياسات وإجراءات المنشأة بشأن (بما في ذلك الأفراد داخل المنشأة المسؤولون عن) كيفية إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة وتضمينها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية.</li> <li>○ أنواع قيود اليومية (سواء كانت معيارية أو غير معيارية) التي يتم تضمينها في دفتر الأستاذ العام، وبالتالي، يتم التقرير عنها في القوائم المالية، بما في ذلك التعديلات الأخرى التي تتم مباشرة على القوائم المالية.</li> <li>○ آلية تسجيل أو إجراء قيود اليومية والتعديلات الأخرى (سواء كانت آلية أو يدوية)، وكذلك الوثائق الداعمة الضرورية، بناءً على سياسات وإجراءات المنشأة.</li> <li>○ آلية إغفال القوائم المالية لدى المنشأة.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• فهم أدوات الرقابة لدى المنشأة المصممة لمنع الغش أو اكتشافه المطبقة على قيود اليومية<sup>187</sup> (انظر أيضاً الفقرة 36 من هذا المعيار) – في كثير من المنشآت، تتضمن المعالجة</li> </ul>

<sup>186</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 25<sup>188</sup> ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26<sup>185</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 25<sup>187</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 26

<p>processing of transactions involves a combination of manual and automated controls. Similarly, the processing of journal entries and other adjustments may involve both manual and automated controls across one or multiple IT systems. Where IT is used in the financial reporting process, journal entries and other adjustments may exist only in electronic form.</p>	<p>الروتينية للمعاملات مزيجاً من أدوات الرقابة اليدوية والآلية. وعلى نحو مماثل، قد تنطوي معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى على استخدام كل من أدوات الرقابة اليدوية والآلية عبر نظام تقنية معلومات واحد أو أكثر. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التفير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ The types of controls designed to prevent or detect fraud over journal entries may include authorizations and approvals, reconciliations, verifications (such as edit and validation checks or automated calculations), segregation of duties, and physical or logical controls.</li> </ul>	<p>قد تشمل أنواع أدوات الرقابة المصممة لمنع الغش أو اكتشافه المطبقة على قيود اليومية: التصاريح والموافقات، والمطابقات، وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الواجبات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ The requirement in paragraph 36 covers controls over journal entries that address a risk(s) of material misstatement due to fraud at the assertion level, and that could be susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation. These controls include:</li> </ul>	<p>يعطي المتطلب الوارد في الفقرة 36 أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية التي تواجه خطر (أو مخاطر) التحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات، والتي قد تكون عرضة لتدخل أو تلاعب غير مصرح به أو غير مناسب. وتتضمن هذه الأدوات:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Controls over non-standard journal entries – where the journal entries are automated or manual and are used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments.</li> </ul>	<p>أدوات الرقابة على قيود اليومية غير النمطية – عندما تكون هذه القيود آلية أو يدوية، وستستخدم لتسجيل المعاملات أو التعديلات غير المتكررة أو غير المعتادة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Controls over standard journal entries – where the journal entries are automated or manual and are susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation.</li> </ul>	<p>أدوات الرقابة على قيود اليومية النمطية – عندما تكون هذه القيود آلية أو يدوية، وعرضة لتدخل أو تلاعب غير مصرح به أو غير مناسب.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● The effectiveness of controls that have been implemented over journal entries and other adjustments—effective controls over the preparation and posting of journal entries and other adjustments may reduce the extent of substantive testing necessary, provided that the auditor has tested the operating effectiveness of the controls.</li> </ul>	<p>فاعلية أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى – قد تحد أدوات الرقابة الفعالة المطبقة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى من مدى الاختبارات الأساسية اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● The identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud—the evaluation of information obtained from the risk assessment procedures and related activities, including the consideration of information obtained from other sources,</li> </ul>	<p>التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها – قد يشير تقويم المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة، بما في ذلك النظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من المصادر</p>

<p>could indicate the presence of fraud risk factors. Such fraud risk factors, particularly events or conditions that indicate incentives and pressures for management to override controls, opportunities for management override, and attitudes or rationalizations that enable management to justify override of controls, may assist the auditor to identify specific classes of journal entries and other adjustments for testing. These may include journal entries and other adjustments susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation resulting from:</p>	<p>الأخرى، إلى وجود عوامل لخطر الغش. وقد تساعد عوامل خطر الغش تلك، ولاسيما الأحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود دوافع وضغوط تدفع الإدارة إلى تجاوز أدوات الرقابة، وفرص تتيح للإدارة هذا التجاوز، ومواقف سلوكية أو تبريرات تمكن الإدارة من تبرير تجاوزها لأدوات الرقابة. المراجع في التعرف على فئات خاصة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى لإخضاعها للاختبار. وقد يشمل ذلك قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تكون عرضة لتدخل أو تلاعب غير مصرح به أو غير مناسب نتيجةً لما يلي:</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pressures or incentives to meet or exceed performance measures used, internally and externally (e.g., auto-reversing journal entries made at year-end).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الضغوط أو الدوافع لتحقيق أو تجاوز مقاييس الأداء المستخدمة داخلياً وخارجياً (على سبيل المثال، قيود اليومية العكسية التلقائية التي تتم في نهاية السنة).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pressures or incentives to minimize or avoid taxes (e.g., inappropriate journal entries to record premature or delayed revenue or expense recognition).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الضغوط أو الدوافع لتقليل الضرائب أو تجنبها (على سبيل المثال، قيود اليومية غير المناسبة لتسجيل الإيرادات أو المصروفات قبل أو بعد موعدها).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Pressures to comply with debt repayment or other debt covenant requirements (e.g., inappropriately offsetting assets and liabilities in the balance sheet by directly making adjustments to the financial statements to achieve a debt covenant on the entity's debt-to-equity ratio, even when the conditions for a right of setoff are not met).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الضغوط للالتزام بمتطلبات سداد الديون أو شروط الديون الأخرى (على سبيل المثال، المقاصلة غير المناسبة بين الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي من خلال إجراء تعديلات مباشرة على القوائم المالية لتحقيق شرط من شروط الدين يتعلق بنسبية الدين إلى حقوق الملكية في المنشأة، حتى في الحالات التي لا تتحقق فيها شروط الحق القانوني في المقاصلة).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Opportunities, arising from the inappropriate segregation of duties, for any individual in the entity to conceal or perpetrate fraud in the normal course of that individual's duties (e.g., journal entries and other adjustments relating to transactions affecting assets, where the individual is responsible for (a) the custody of assets, or (b) the authorization or approval of the related transactions affecting those assets, and (c) the recording or reporting of related transactions).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الفرص الناشئة عن الفصل غير المناسب في الواجبات، والتي تتيح لأي فرد داخل المنشأة إخفاء الغش أو ارتكابه أثناء ممارسته المعتادة لمهامه (على سبيل المثال، قيود اليومية والتعديلات الأخرى المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر في الأصول، عندما يكون الفرد مسؤولاً عن: (أ) حفظ الأصول، أو (ب) التصرّح أو الموافقة على المعاملات ذات الصلة التي تؤثر في تلك الأصول، (ج) تسجيل أو التقرير عن المعاملات ذات الصلة).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Opportunities arising from deficiencies in internal control (e.g., journal entries and other adjustments related to purchase payments to unauthorized suppliers or made by terminated or transferred employees).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ الفرص الناشئة عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، قيود اليومية والتعديلات الأخرى المتعلقة بمدفوعات المشتريات</li> </ul>

	لموردين غير مصرح بهم، أو التي يُجريها موظفون تم فصلهم أو نقلهم).
○ Opportunities arising from privileged access granted to individuals involved in the financial statement closing process (e.g., journal entries and other adjustments made by individuals with administrative or powerful users' access).	الفرص الناشئة عن منح صلاحيات وصول مميزة للأفراد المشاركين في آلية إغفال القوائم المالية (على سبيل المثال، قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي يُجريها الأفراد الذين لديهم صلاحيات وصول خاصة بالمستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة).
○ Opportunities arising from calculations based on end-user computing tools that support accounting estimates susceptible to misstatement due to management bias or fraud (e.g., journal entries and other adjustments based on calculations of impairment of goodwill and other intangible assets using spreadsheet software).	الفرص الناشئة عن العمليات الحسابية التي تعتمد على أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، والتي تدعم التقديرات المحاسبية المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، قيود اليومية والتعديلات الأخرى المستندة إلى عمليات احتساب الانخفاض في قيمة الشهادة والأصول غير الملموسة الأخرى باستخدام برامج جداول البيانات).
● The characteristics of fraudulent journal entries and other adjustments— inappropriate journal entries or other adjustments often have unique identifying characteristics. Such characteristics may include entries:	● خصائص قيود اليومية والتعديلات الأخرى المنشورة - غالباً ما تتصرف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميزة لها. وقد تشمل هذه الخصائص القيد الذي:
○ Made to unrelated, unusual, or seldom-used accounts.	○ يتم إجراؤها لحسابات غير ذات علاقة أو غير معتادة أو نادرة الاستخدام.
○ Made by individuals who typically do not make journal entries.	○ يتم إجراؤها بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية.
○ Recorded at the end of the period or as post-closing entries that have little or no explanation or description.	○ يتم تسجيلها في نهاية الفترة أو كقيود بعد الإغفال، وتفتقر إلى الشرح أو الوصف الكافي أو لا تحتوي عليه مطلقاً.
○ Made either before or during the preparation of the financial statements that do not have account numbers.	○ يتم إجراؤها قبل إعداد القوائم المالية أو أثناء إعدادها، ولا تحتوي على أرقام حسابات.
○ Containing round numbers or consistent ending numbers.	○ تحتوي على أرقام مقربة أو أرقام بهمايات ثابتة.
The auditor may use recent information, such as data on actual perpetrated frauds or reports regarding trends in occupational fraud, to inform the auditor as to characteristics of fraudulent journal entries.	وقد يستخدم المراجع المعلومات الحديثة، مثل البيانات المتعلقة بحوادث الغش التي تم ارتكابها فعلاً أو التقارير المتعلقة باتجاهات الغش الوظيفي، للإجابة بخصوص قيود اليومية المنشورة.
● The nature and complexity of the accounts— inappropriate journal entries or adjustments may be applied to accounts that:	● طبيعة الحسابات ومدى تعقيدها – قد تُطبق قيود يومية أو تعديلات غير مناسبة على حسابات:

<input type="radio"/> Contain transactions that are complex or unusual in nature.	تتضمن معاملات معقدة أو غير معتادة بطبيعتها.	<input type="radio"/>
<input type="radio"/> Contain significant estimates and period-end adjustments.	تتضمن تقديرات مهمة وتعديلات في نهاية الفترة.	<input type="radio"/>
<input type="radio"/> Have been prone to misstatements in the past.	كانت عرضة لتحريفات في السابق.	<input type="radio"/>
<input type="radio"/> Have not been reconciled on a timely basis or contain unreconciled differences.	لم يتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن فروقات لم يتم مطابقتها.	<input type="radio"/>
<input type="radio"/> Contain intercompany transactions or transaction with related parties.	تتضمن معاملات بين منشآت المجموعة الواحدة أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.	<input type="radio"/>
<input type="radio"/> Are otherwise associated with an identified risk of material misstatement due to fraud.	ترتبط على نحو آخر بأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها.	<input type="radio"/>
<input checked="" type="radio"/> Journal entries and other adjustments processed outside the normal course of business – non-standard journal entries may not be subject to the same nature and extent of controls as those journal entries used on a recurring basis to record transactions such as monthly sales, purchases, and cash disbursements.	قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي يتم معالجتها خارج مسار العمل الطبيعي – قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لأدوات رقابة بنفس طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تخضع لها قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والمدفوعات النقدية الشهرية.	<input checked="" type="radio"/>

Appendix 5	الملحق الخامس
(Ref: Para. A18)	(راجع: الفقرة 18 <sup>189</sup> )
<b>Other ISAs Addressing Specific Topics that Reference Fraud or Suspected Fraud</b>	<b>المعايير الأخرى التي تتناول موضوعات محددة تشير إلى الغش أو شهادة الغش</b>
This Appendix identifies other ISAs with specific requirements that refer to fraud or suspected fraud. The list does not include other ISAs with requirements that refer to fraud or error (e.g., ISA 210, <sup>190</sup> ISA 315 (Revised 2019), ISA 700 (Revised)). The list is not a substitute for considering the requirements and related application and other explanatory material in the ISAs.	يحدد هذا الملحق معايير المراجعة الأخرى التي تشمل على متطلبات محددة تشير إلى الغش أو شهادة الغش. ولا تتضمن القائمة أدناه معايير المراجعة الأخرى التي تشمل على متطلبات تشير إلى الغش أو الخطأ (على سبيل المثال، معيار المراجعة 210 <sup>189</sup> ومعيار المراجعة 315 (على سبيل المثال، معيار المراجعة 210 <sup>189</sup> ومعيار المراجعة 700)). ولا تعد هذه القائمة بدلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISA 402, <i>Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</i> – paragraph 19</li> <li>• ISA 505, <i>External Confirmations</i> – paragraphs 8(b) and 11</li> <li>• ISA 540 (Revised), <i>Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures</i> – paragraph 32</li> <li>• ISA 550, <i>Related Parties</i> – paragraphs 22(e) and 23(a)(i)</li> <li>• ISA 600 (Revised), <i>Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i> – paragraphs 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) and 59(g)(i)</li> <li>• ISA 700 (Revised), <i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i> – paragraph 40(a)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية" ، الفقرة 19</li> <li>• معيار المراجعة (505) "المصادقات الخارجية" ، الفقرتان 8(ب) و11</li> <li>• معيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" ، الفقرة 32</li> <li>• معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة" ، الفقرتان (1)(ج) و22(ه)</li> <li>• معيار المراجعة (600) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعى مكونات المجموعة)" ، الفقرات 38(د) و44أ و45(ج) و55 و57(د) و59(ز)(ج)</li> <li>• معيار المراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" ، الفقرة 40(ج)</li> </ul>

<sup>189</sup> معيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"<sup>190</sup> ISA 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements*

### التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق الناشئة عن معيار المراجعة (240) (المحدث)

ملحوظة: فيما يلي التعديلات لغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى نتيجةً لاعتماد معيار مراجعة (240) (المحدث). وتدخل هذه التعديلات حيز السريان في نفس الوقت مع معيار المراجعة (240) (المحدث) وهي موضحة عن طريق تتبع التغييرات بالمقارنة مع أحدث نسخة معتمدة من المعايير الدولية التي تم تعديلها. وأرقام الحواشى السفلية في هذه التعديلات لا تتفق مع المعايير الدولية التي تم تعديلها، وينبغي الرجوع إلى تلك المعايير.

### معيار المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"

#### مقدمة

#### مراجعة القوائم المالية

9. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحكومة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقـة.<sup>1</sup>

...

#### المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

#### نزعه الشك المهني (راجع: الفقرة 15)

...

24. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعوه للاعتقاد بعكس ذلك. وإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.<sup>2</sup> وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع للاعتقاد بأن مستندًا ماقدلا يكون موثوقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر.<sup>3</sup>

...

#### كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين 5، 17)

...

#### القيود الملزمة للمراجعة

<sup>1</sup> انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحكومة"؛ ومعيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 44 الفقرات 64-67.

<sup>2</sup> معيار المراجعة (500) "أدلة المراجعة" ، الفقرات 9-7.

<sup>3</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) ، الفقرة 11؛ ومعيار المراجعة (500) ، الفقرة 11؛ ومعيار المراجعة (505) "المصادفات الخارجية" ، الفقرات 10 و 11 و 16.

...

أمور أخرى تؤثر على القيود الملزمة للمراجعة

56. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملزمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:

- الغش، وخاصة الغش الذي تورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينبع عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (240) [المحدث](#) لمزيد من التفصيل.

...

معايير المراجعة (220) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرات 13–15)

...

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 7)

...

37. قد تشمل التصرفات الممكنة، التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، ما يلي:

...

• تعديل طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص، عن طريق إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو ممارسة الإشراف الشخصي بوتيرة أكبر أو إجراء فحوصات أكثر عمقاً لأوراق عمل معينة، فيما يخص ما يلي:

- مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي;
- المجالات التي تفرض مخاطر لتحقيق الجودة في ارتباط المراجعة;
- المجالات [التي قد يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى، بما في ذلك خطر التحريف الجوهرى بسبب التي تتطوي على خطر الغش؛](#)
- عدم الالتزام بالنظام أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

...

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرات 22–24)

...

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

55. قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار ذات صلة أيضاً عند الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى، إضافة إلى هذا المعيار، على سبيل المثال فيما يخص:

...

● التعرف على مخاطر التحرير الجوهري وتقديرها، سواءً كانت بسبب الخطأ أو الغش، وفقاً لمعايير المراجعة (315) (المحدث في عام

<sup>4</sup>: معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#) 2019)

...

## معايير المراجعة (230) "توثيق أعمال المراجعة"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

## الملحق

(راجع: الفقرة 1)

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بدليلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

...

● معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، [الفقرات 45-68](#)

...

## معايير المراجعة (250) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 19)

17. قد يصبح المراجع مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات 13-17. على سبيل المثال، عندما ينتبه أحد المبلغين عن المخالفات [بلغ](#) المراجع إلى حالة عدم التزام.

<sup>4</sup> معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

...

**معيار المراجعة (260) "الاتصال بالمكلفين بالحكومة"**

...

**الملحق الأول**

(راجع: الفقرة 3)

**المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (1) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحكومة**

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار إدارة الجودة (1) ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحكومة بأمور معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

...

● معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرات 22.39(ج)(1)، 25، 66-64 43(ج)(1)، 59(ج)(32)

...

**معيار المراجعة (265) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة"**

...

**المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى**

...

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين 6(ب)، 8)

...

6. من أمثلة الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

...

● الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:

...

○ أدوات الرقابة لمنع الغش أو اكتشافه واكتشاف حدوثه:

...

**الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية**

...

...

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 10)

...

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 10(i))

...

- أ 21. يحدد معيار المراجعة (250) (المحدث) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفو<sup>ن</sup> بالحكومة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.<sup>5</sup> وتحدد معيار المراجعة (240) (المحدث) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحكومة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تورط فيه الإدارية.<sup>6</sup>

...

#### معايير المراجعة (300) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

...

#### المواضيع التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة 5)

- أ 5. إن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط.<sup>7</sup>

...

#### معايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحرير الجوهري وتقييمها"

#### مقدمة

...

#### المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار

...

<sup>5</sup> معيار المراجعة (250) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات 23-29.

<sup>6</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة 4265.

<sup>7</sup> يحدد معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، في الفقرتين 17 و18، متطلبات ويقدم إرشادات بشأن مناقشة فريق الارتباط لقابلية تعرض المنشأة لتحريرات جوهيرية في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، في الفقرة 4629، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحرير الجوهري بسبب الغش.

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

- تشمل مخاطر التحريف الجوهرى التي يقوم المراجع بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار المراجعة (240) <sup>8</sup> (المحدث) مطالبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.
- ...

## التعريفات

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

- (و) عوامل الخطر الملائم: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكيد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش <sup>9</sup> الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملائم. (راجع: الفقرتين 7، 8)
- ...

- (ل) الخطر المهم: خطر تحريف جوهرى تم التعرف عليه: (راجع: الفقرة 10)
- ...

- (2) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمطالبات معايير المراجعة الأخرى.<sup>10</sup>
- ...

## المطالبات

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها (راجع: الفقرتين 184، 185)
- ...

- تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

35. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة. (راجع: الفقرات 230-232)
- ...

<sup>8</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

<sup>9</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرات 24-26

<sup>10</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 39 (ب) ومعيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة 18

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات 13–18)

11. تتضمن مخاطر التحريف الجوهرى المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظرًا لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (240) ([المحدث](#)) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها.<sup>11</sup> وتنص أيضًا معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

...

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرتين 17 ، 18)

- أسباب مطالبة فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى
42. إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى:

...

- ويتطلب معيار المراجعة (240) ([المحدث](#)) أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواقع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.<sup>12</sup>

...

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات 19–27)

...

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين 19 ، 20)

50. يساعد فهم المنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطير الملائم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضاً المراجع في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية، وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (315) [المحدث](#) في عام 2019) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر [التحريف الجوهرى بسبب الغش](#) وفقاً لمعيار المراجعة (240) ([المحدث](#))
- أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (540) ([المحدث](#))؛ أو

...

المنشأة وبيتها (راجع: الفقرة 19(أ))

<sup>11</sup> معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرات 27–41.

<sup>12</sup> معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرة 4629.

...

المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة 19(أ)(3))

أسباب فهم المراجع للمقاييس التي تستخدمها الإدارة

74. يساعد فهم مقاييس المنشأة المراجع في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواءً أكانت مستخدمة خارجياً أم داخلياً، تولد ضغوطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر [التحريف الجوهري بسبب الغش](#)).

...

إطار التقرير المالي المنطقي (راجع: الفقرة 19(ب))

...

كيفية تأثير عوامل الخطر الملائم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف (راجع: الفقرة 19(ج))

...

تأثير عوامل الخطر الملائم على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

...

89. إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضاً على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وبناءً عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقاً للفقرة 38<sup>24</sup> من معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#)، التي تتطلب من المراجع [أن يقوم بتقويم ما إذا كانت المعلومات أدلة المراجعة](#) التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر [الأخرى](#) وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

...

التوصيل إلى فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرات 22-23)

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة 22(أ))

90. وفقاً لما هو موضح في الفقرة 62، فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف جوهري. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

...

● النظر في احتمال الغش عند النظر في المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المنشأة.<sup>13</sup>

...

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة 26)

<sup>13</sup> معيار المراجعة (240) [\(المحدث\)](#). الفقرة 33<sup>49</sup>(ب)(1)

الدرج (راجع الفقرة 26)

أ57. قد يكون الفصل في الواجبات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيداً التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما قد يعوض عن ارتفاع محدودية فرص الفصل في الواجبات. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (240) (المحدث)، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.<sup>14</sup>

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع الفقرة 26(أ))

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي تحد أنها مخاطر مهمة (راجع الفقرة 26(أ)(أ))

أ59. يتطلب معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>15</sup> من المراجع أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة، ويوضح أيضاً أنه من المهم للمراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقاتها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع الفقرات 28-37)

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع الفقرتين 28(أ) و30)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ55. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هنا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظرفاً يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفي حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

<sup>14</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 28

<sup>15</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرتان 28 و33، الفقرات 36 و39(ب) وأ102

...

#### تحديد المخاطر المهمة

...

أ220. يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهرى تقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملائم، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، مالم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (240) (المحدث) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش وتقييمها.<sup>16</sup>

...

#### الملحق الثاني

(راجع: الفقرات 12(و)، 19(ج)، 7(أ)، 8(أ)، 85(أ)-89(ج))

#### فهم عوامل الخطر الملائم

يقدم هذا الملحق المزيد من الشرح لعوامل الخطر الملائم، وأيضاً للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم وتطبيق عوامل الخطر الملائم عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى الإقرارات.

#### عوامل الخطر الملائم

1. عوامل الخطر الملائم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكيد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش<sup>17</sup> الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملائم. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقاً للفقرتين 19(أ) و(ب)، يفهم المراجع أيضاً كيفية تأثير عوامل الخطر الملائم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية.

تشمل عوامل الخطر الملائم التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (وال المشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة") ما يلي:

...

• قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملائم - تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً للاخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويفترض تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهد (مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغلوطة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر الملائم (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرغوة، مثل مستهدف أرباح مرغواً أو نسبة رأس المال مرغوة)، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد. وتوضح الفقرات

<sup>16</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرات 26-39.

<sup>17</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرات 241-271.

التعديلات الاستباقية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى  
إلى ٦٥ من معيار المراجعة (٢٤٠) (المحدث) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة التقرير  
المالي المغشوش أو اختلاس الأصول.

...

### الملحق الثالث

(راجع: الفقرات ١٢-٢١، ٩٠-١٨١)

#### فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيانات الرقابة

...

6. تشمل بيانات الرقابة العناصر الآتية:

...

(ب) عندما يكون المكلفوون بالحكومة منفصلين عن الإدارة، كيفية إبداء المكلفين بالحكومة لاستقلالهم عن الإدارة وطريقة ممارستهم  
الإشراف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحكومة. ومن بين الاعتبارات المحتملة في  
هذا الشأن ما إذا كان هناك عدد كافٍ من الأفراد مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بالموضوعية في إجراء التقويمات واتخاذ القرارات؛  
وكيفية قيام المكلفين بالحكومة بتحديد مسؤوليات الإشراف وتحملهم لها؛ وما إذا كان المكلفوون بالحكومة يتولون مسؤولية  
الإشراف على الإدارة عند قيامها بتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويتم النص على أهمية مسؤوليات المكلفين  
بالحكومة في مدونة قواعد السلوك وفي الأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لصالح المكلفين بالحكومة. ومن  
بين المسؤوليات الأخرى التي يتولاها المكلفوون بالحكومة الإشراف على تصميم [إجراءات الإبلاغ عن المخالفات](#) [برنامج الإبلاغ عن المخالفات في المنشأة](#) (أو البرامج الأخرى للإبلاغ عن الغش)، وعلى [فعاليتها](#) التشغيلية.

...

### الملحق الرابع

(راجع: الفقرات ١٤(أ)، ٢٤(أ)، ٢٥(أ)، ٢٨، ١١٨)

#### اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

يوفر هذا الملحق اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، عند وجود مثل هذه الوظيفة.

...

#### الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

...

## التعديلات الاستباقية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

- إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>18</sup>، فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش أو شهادة غش، بما في ذلك المذاعم المتعلقة بالغش، غش فعلي أو مشتبه فيه أو منزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

...

## معايير المراجعة (330) "استجابات المراجع لمخاطر المقيمة"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

### إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة 6)

...

### التوقيت

11. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساسية في تاريخ أولى أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تنفيذها في تاريخ أبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معنٍ عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في موقع مختار دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائماً بصفة خاصة عند النظر في الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. وعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة عندما يتم التعرف على مخاطر للتحريف أو التلاعب المعتمد.

...

### تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات 25–27)

62. تُعد مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وأنشاء تنفيذ المراجع لإجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

...

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، والتأثير على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها. ويحتوي معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.<sup>19</sup>

...

<sup>18</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 34(ب).

<sup>19</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 37.

التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى  
معايير المراجعة (450) "تقويم التحريرات المكتشفة خلال المراجعة"

المطلبات

مراجعة التحريرات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٥١. إذا اكتشف المراجع تحريفاً، فيجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يشير إلى وجود غش. (راجع: الفقرة ٦١٥)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحرير (راجع: الفقرة ٤(أ))

١. يمكن أن تنتج التحريرات من:

ويذكر معيار المراجعة (240) (المحدث) أمثلة للتحريرات الناتجة عن الغش.<sup>20</sup>

مراجعة التحريرات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرات ٥١-٧)

٦١٦. قد تشير طبيعة التحريرات المكتشفة وظروف حدوثها إلى أن التحريرات قد تكون ناتجة عن غش. وفي مثل هذه الحالات، ينفذ المراجع أيضاً الإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة (240) (المحدث)،<sup>21</sup> مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً.

تقويم تأثير التحريرات غير المصححة (راجع: الفقرتين 10، 11)

٦٢٢. يوضح معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>22</sup> الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المتربطة على التحرير الذي ينبع، أو قد ينبع، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحرير غير جوهري فيما يتعلق بالقواعد المالية. واعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون التحريرات في الإفصاحات مؤشراً أيضاً على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريرات، على سبيل المثال، من:

- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في احتجادات الإدارة؛ أو
- إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يقصد منها حجب الفهم السليم لأمور واردة في القوائم المالية.

<sup>20</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٦١٤-٦١٥.

<sup>21</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرات ٥٥-٥٨.

<sup>22</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة ٣٦٥٧.

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

و عند النظر في الآثار المترتبة على التحريرات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً  
لـ معيار المراجعة (200).<sup>23</sup>

...

## معايير المراجعة (500) "أدلة المراجعة"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

للملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة 7)

...

إمكانية الاعتماد

...

37. يتناول معيار المراجعة (240) (المحدث) الظروف التي يتوفّر فيها للمراجع سبب يدعوه للاعتقاد بأنّ مستندًا ما قد لا يكون موثوقًا، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.<sup>24</sup>

...

## معايير المراجعة (505) "المصادقات الخارجية"

### مقدمة

...

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

...

3. تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:

...

- يشير معيار المراجعة (240) (المحدث) إلى أن المراجع قد يُصمّم إجراءات للمصادقة الخارجية طلبات مصادقة للحصول على أدلة مراجعة معلومات مؤيدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات.<sup>25</sup>

23

معايير المراجعة (200) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة" ، الفقرة 15

24

معايير المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 4422

25

معايير المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 1291-304-135

## المطلبات

### رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

- .8 في حال رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، يجب على المراجع القيام بما يلي:
- (أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعى للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة 8)
- (ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة 9)
- (ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة 10)

### نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

- .11 إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة 17)

### المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

#### إجراءات المصادقة الخارجية

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة 7(ج))

- .44 من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:
- الإقرارات التي يتم تناولها.
  - مخاطر التحريف الجوهري المحددة التي تم التعرف عليها، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

...

الأثار المترتبة التي تلحق تقييم مخاطر التحريف الجوهرى (راجع: الفقرة 8(ب))

9. قد يستنتج المراجع من التقويم الوارد في الفقرة 8(ب) أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).<sup>26</sup> فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويمًا وفقاً لمعايير المراجعة (240) (المحدث).<sup>27</sup>

...

#### نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة 10)

11. يشير معيار المراجعة (500) إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها.<sup>28</sup> وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض النظر عمّا إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقى أو إلكترونى أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل المراجع بصورة غير مباشرة؛ أو
- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

...

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة 11)

17. عندما يستنتاج المراجع أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).<sup>29</sup> فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويمًا وفقاً لمعايير المراجعة (240) (المحدث).<sup>30</sup>

عدم الرد (راجع: الفقرة 12)

...

19. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والإقرار المعنى. وقد يشير عدم الرد على طلب المصادقة إلى خطر تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في خطر التحريف الجوهرى المُقيّم على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعايير المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).<sup>31</sup> فعلى سبيل المثال، قد يشير

26 معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"، الفقرة 37

27 معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 25

28 معيار المراجعة (500)، الفقرة 35

29 معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 37

30 معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 25

31 معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 37

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

انخفاض عدد الردود على طلبات المصادقة عما هو متوقع، أو ارتفاعها عما هو متوقع، إلى وجود أحد عوامل خطر الغش التي لم يتم التعرف عليها من قبل والتي يتعين تقويمها وفقاً لعيار المراجعة (240) (المحدث).<sup>32</sup>

...

الاستثناءات (راجع: الفقرة 14)

21. قد تشير الاستثناءات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريرات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحرير معين، يتعين على المراجع وفقاً لعيار المراجعة (450)<sup>33</sup> تقويم ما إذا كان هذا التحرير يُعد مؤشراً على حدوث غش.<sup>34</sup> وقد توفر الاستثناءات إرشادات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاستثناءات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية التقرير المالي.

...

## عيار المراجعة (530) "العينات في المراجعة"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع: الفقرة 6)

...

6. تتضمن مراجعة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة 6، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريرات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أدتها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على مجموع رصيد الحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خط مخاطر التحريف الجوهرى بحسب الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

...

## عيار المراجعة (540) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

...

عيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 25<sup>32</sup>

32

عيار المراجعة (450) "تقويم التحريرات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة 5<sup>33</sup>

33

عيار المراجعة (240)، الفقرة 36<sup>34</sup>

34

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

...

فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص إعادة تقاديرها (راجع: الفقرة 14)

...

57. يتطلب معيار المراجعة (240) (المحدث) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهدات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.<sup>35</sup> ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (240) (المحدث).<sup>36</sup>

...

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة 32)

...

136. بالإضافة لذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (240) (المحدث), يتعين على مقدمة المراجع سطلاتها بتقويم ما إذا كانت اجتهدات الإدارة وقراراتها غيرعند إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية، حق وإن كانت كل منها على حدة معقولة، تعد مؤشرات على تشير إلى احتمال وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة مما قد يمثل خطراً تحريف جوهري تحريفاً جوهرياً بسبب الغش. وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عدم بالتهمين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل الخطأ خطأ الغش,<sup>37</sup> سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبي الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

...

## معايير المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"

### مقدمة

#### نطاق هذا المعيار

- يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315) (المحدث) في عام 2019<sup>38</sup> ومعيار المراجعة (330)<sup>39</sup> ومعيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>40</sup> فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

...

<sup>35</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 33(ب)(2) 28

<sup>36</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 33(ب) الفقرتان 51-50

<sup>37</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

<sup>38</sup> معيار المراجعة (330) "استجابات المراجع للمخاطر المقلقة"

<sup>39</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

5. بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))<sup>40</sup> لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكل أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

## المتطلبات

### إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

11. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) ومعيار المراجعة (240) ([المحدث](#)) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،<sup>41</sup> يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات 12-17، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة 8)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

12. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) ومعيار المراجعة (240) ([المحدث](#))<sup>42</sup> النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحرif جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينبع عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين 9، 10)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

19. إذا تعرف المراجع على عوامل خطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُعين) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (240) ([المحدث](#)). (راجع: الفقرات 6، 29، 30)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

23. فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:
- (أ) إجراء فحص مادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي:

<sup>40</sup> معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرة 2538

<sup>41</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 13؛ ومعيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرة 4726

<sup>42</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 17؛ ومعيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرة 4629

## التعديلات الاستباقية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

- (1) ما إذا كان المبرر التجاري للمعاملات (أو عدم وجوده) يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس الأصول؛<sup>43</sup> (راجع: الفقرتين 381، 39)

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

### إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

...

#### فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

...

##### أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 14)

...

17. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة، قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحرير الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

...

- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات برنامج للإبلاغ عن المخالفات (أو برامج أخرى للإبلاغ عن الغش)، عند الاقتضاء.

...

19. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية.<sup>44</sup> وينزد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرضياً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات صالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

...

#### التعرف على مخاطر التحرير الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

##### عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن (راجع: الفقرة 19)

29. تعد البيئنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.<sup>45</sup> ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

<sup>43</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة (ج)(33)

<sup>44</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرتان 324 و 325

<sup>45</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الملحق الأول

...

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة 20)

31. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأ.<sup>46</sup>

...

33. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهري مهم بسبب الغش نتيجةً لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهمين، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعيار (240) (المحدث), بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصيل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

...

- فحص تقارير الكشف بالإبلاغ عن المخالفات التي يقدّمها بواسطة الموظفين متى كان يتم الاحتفاظ بها.

...

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

...

عدم الإفصاح المعتمد من جانب الإدارة (راجع: الفقرة 22(ه))

37. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (240) (المحدث) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عدم بعد الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضًا في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقويم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

...

معايير المراجعة (570) (المحدث في عام 2024) "الاستمرارية"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

...

الأحداث أو الظروف التي قد تشير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة 11)

...

<sup>46</sup> يقدم معيار المراجعة (330) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (240) (المحدث) متطلبات ويدعم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش.

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

81. في ظروف معينة، قد يتعرف المراجع على عوامل لخطر الغش ناشئة عن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فيما يتصل بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش، وتقيمها، وفقاً لمعايير المراجعة (240) <sup>47</sup> (المحدث).  
...

الأحداث أو الظروف التي لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة في السابق (راجع: الفقرة 14)

31. عندما تكون الإدارة قد أخفقت عن عدم في أن تحدد أو تفصح للمراجع عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإن هذا قد يثير شكوكاً حول نزاهة الإدارة وصدقها، كالحالات التي يشتبه فيها المراجع في وجود نية للتضليل. ويحدد معيار المراجعة (240) <sup>48</sup> (المحدث) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى التي بسبب الغش وتقيمها.  
...

عدم استعداد الإدارة لمد فترة تقييمها (راجع: الفقرتين 22-23)

57. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تدعم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، نتيجة لقرار الإدارة بعدم مدة فترة التقييم، فإن المراجع قد يستنتج أنه من المناسب:

- إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهرى وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعايير المراجعة (315) <sup>49</sup> (المحدث) في عام 2019. وعلى سبيل المثال، إذا كان قرار الإدارة غير معقول في ظل الظروف القائمة، فإن ذلك قد يشير إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويمًا وفقاً لمعايير المراجعة (240) <sup>50</sup> (المحدث).  
...

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة (30))

71. قد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة عوامل أيضاً لخطر الغش، وقد تدفع المراجع إلى إعادة تقييم ما إذا كان تقييمه للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وما يتعلق بذلك من استجابات لا يزال مناسباً<sup>50</sup> وعند وجود نية للتضليل، فإن تحيز الإدارة ينطوي على غش بطبعته وقد يلزم المراجع النظر فيما إذا كان التحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.  
...

## معايير المراجعة (580) "الإفادات المكتوبة"

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

معايير المراجعة (240) <sup>47</sup> (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 24-27

47

معايير المراجعة (240) <sup>48</sup> (المحدث) ، الفقرات 26-28-39-41

48

معايير المراجعة (315) <sup>49</sup> (المحدث) في عام 2019، الفقرة 37

49

معايير المراجعة (240) <sup>50</sup> (المحدث) ، الفقرة 38-53

50

...

## الملحق الأول

(راجع: الفقرة 2)

### قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بدليلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 40

...

## الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 21)

### مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (570) (المحدث في عام 2024)<sup>51</sup> للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

...

### المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:

إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى:

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيتم أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.

● أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.

● أننا أفصحتنا لكم عن نتائج تقييمتنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (240) (المحدث))

● أننا أفصحتنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأية وقائع غش أو شبهة غش نحن على علم بها، تؤثر على المنشأة ومتورط فيها:

○ الإدارة؛ أو

51 معيار المراجعة (570) (المحدث في عام 2024) "الاستمرارية"

52 في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (210) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحكومة.

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

- الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - آشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير **جوهرى** على القوائم المالية. (معيار المراجعة (240) (المحدث))
    - أننا أفصحتنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة **ب شبكات الغش، بما في ذلك المزاعم المتعلقة بالغش، بالملامح** التي أبلغ عنها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحاللون أو السلطات التنظيمية أو غيرهم، التي **تدل على وجود وقائع غش أو شبهة غش** تؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (240) (المحدث))
    - أننا أفصحتنا لكم عن جميع الحالات المعروفة فيما يتعلق بعدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي ينبغيأخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (250))
    - أننا أفصحتنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات ومعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي نحن على دراية بها. (معيار المراجعة (550))
    - [أى أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة 11 من هذا المعيار)]
- ...

## معايير المراجعة (600) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعى مكونات المجموعة)"

### المطلبات

...

### الغش أو شبهة الغش

44. عند تطبيق معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>53</sup>، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسئولية عن التوصل إلى فيم لحالات الغش أو شبهة الغش التي يتم التعرف عليها.

45. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعى المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلى: (راجع: الفقرة 144)

...

(ج) حالات الغش، أو شبهة الغش، **المتورط الذي تبرر فيه**:

(1) إدارة المكون؛ أو

(2)

الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى المكون؛ أو

(3) غيرهم، **باستثناء الأمور التي من الواضح أنها بلا تبعات مهمة على عندما يكون الغش قد أدى إلى تصرف جوهري في المعلومات المالية للمكون**:

...

<sup>53</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرة 55

...

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

...

- .55. في حال وجود حادية غش أو شهادة غش يكتشفها بكتشافه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها (انظر الفقرة 45(ح)), أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غض أو شهادة غش, يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المسؤول المناسب في إدارة المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة 160)

...

الاتصال بال وكلفين بالحكمة في المجموعة

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

(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 164)

(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 شهادة الغش، المتورط الذي تعرّف فيه:

(1) إدارة المجموعة، أو إدارات المكونات؛ أو

(2) الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة؛ أو

(3) غيرهم، باستثناء الأمور التي من الواضح أنها بلا تبعات مممة عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في التوازن المالي للمجموعة.

...

التوثيق

- .59. وفقاً لمعيار المراجعة (230)<sup>54</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), يجب على مراجع المجموعة أن يُضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات 166-169، 179-182)

...

<sup>54</sup> معيار المراجعة (230)، الفقرة 8

معيار المراجعة (230)، الفقرات 3-1، 9-11، 61، 71 والملحق

55

## التعديلات الاستباقية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

(ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجع المكونات، بما في ذلك:

(1) الأمور المتعلقة بالغش أو شهادة الغش 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

مراجعة المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجع المكونات أو إدارات المكونات أو إدارة المجموعة.

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 1-2)

...

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 9)

...

17. قد تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمور مثل ما يلي:

•

قد يطرأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرى. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعايير المراجعة (240) ([المحدث](#))<sup>56</sup> مما

قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأغراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.

...

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

...

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة 30)

...

92. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:

•

تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ، وموضع هذا التحريف. ويتطبق معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))<sup>57</sup> أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، وموضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.

...

<sup>56</sup> معيار المراجعة (240) ([المحدث](#)) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش على مراجعة القوائم المالية"، الملحق الأول

<sup>57</sup> معيار المراجعة (240) ([المحدث](#))، الفقرة 4629

التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

- مناقشة حالة الغش أو شهادة الغش التي تم التعرف عليها، عليه أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.

...

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

...

#### الغش

أ13. عند تطبيق معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>58</sup>, يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقديرها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي تم تقديرها 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 جوهري بسبب الغش.
- 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 بالحكومة في المجموعة للأدوات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحكومة في المجموعة وإدارة المجموعة والأفراد المعينين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات المكونات ومراجعى المكونات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي حالة غش أو شهادة غش، بما في ذلك أية مزاعم متعلقة بالغش، فعلي أو مشتبه فيه أو متزعم، يؤثر تؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

...

### الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيمة (راجع: الفقرة (37)

...

#### عنصر المفاجأة

أ136. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية للمكونات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش.<sup>59</sup>

...

### تقدير التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

<sup>58</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث), الفقرة 2639, 3446.

<sup>59</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث), الفقرة 30(ج).

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

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

أ44. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة 45 هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجعة المكون. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين 32 و50، فإن هذه الأمور قد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

• مخاطر التحريف الجوهري المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش; أو

• حالات الغش أو شبهة الغش أو التصرفات غير القانونية المحددة حدهما أو المشتبه في حدودها التي تتورط فيها إدارات أو موظفو المكونات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة؛ أو

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات 54-56)

أ60. يحتوي معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>60</sup> على متطلبات وإرشادات بشأن الإبلاغ عن حالات الغش أو شبهة الغش إلى الإدارة، أو إلى والمكلفين بالحكمة عندما تكون الإدارة متورطة في الغش.

## الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 88)

### فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

#### آلية المجموعة لتقييم المخاطر

3. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للأالية 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.

#### معايير المراجعة (610) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

<sup>60</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث). الفقرات 44-43-64-66

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

### استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

المناقشة والتتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 21)

...

- أ6. يُناقش معيار المراجعة (200)<sup>61</sup> أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحليل بنزعة الشك المبني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصةً للمراجعين الداخليين لفت انتباه المراجع الخارجي للأمور التي قد تؤثر على عمله.<sup>62</sup> ومن ثم يكون بمقدور المراجع الخارجي أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وأضافةً لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات من الممكن أن تكون ~~تحت~~<sup>63</sup> مؤشرًا على وجود خطر متزايد لوجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو أن تكون متعلقة بأي غش أو شبهة غش، بما في ذلك أية مزاعم متعلقة بالغش، فعليه أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع المراجع الخارجي أن يأخذ ذلك في حسابه عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (240) (المحدث).

...

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومدتها

...

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات 29-31)

...

- أ6. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص المراجع الخارجي على أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسنادها. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019).<sup>64</sup>
- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (240) (المحدث).

...

## المعيار الدولي للمراجعة (700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

...

<sup>61</sup> معيار المراجعة (200)، الفقرتان 15 و21.

<sup>62</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الملحق الرابع.

<sup>63</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الملحق الرابع فيما يتعلق بمعايير المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية".

<sup>64</sup> معيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019)، الفقرة 14(i).

## المطلبات

### تقرير المراجع

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

40. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة 51)  
(أ) النص على أن المراجع يتصل بال وكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة, بما في ذلك أي:  
أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة:  
حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها: (1)  
أمور أخرى تتعلق بالغش وثعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة: (2)  
65 (3)

## الملحق

المثال التوضيحي (1): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدروحة، والمعدة وفقاً لاطار عرض عادل

### تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (م) [أو أي مُخاطب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية<sup>67</sup>

<sup>65</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 65

<sup>66</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 66

<sup>67</sup> العنوان الفرعى "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعى الثاني "التقرير عن المطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية كل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجعة الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

...

وكجزء من المراجعة وفقاً لمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقيمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وينعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة [التي تعرف علمها أثناء مراجعتنا](#)، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية [تعرف علمها أثناء المراجعة](#):
- حوادث غش أو شهادة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكمنا، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحكومة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلوكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصيرات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

...

### المثال التوضيحي (2): تقديم المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرحة، والمُعَدَّة وفقاً لاطار عرض عادل

...

## تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (من) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

### التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة<sup>68</sup>

...

### الأمور الرئيسية للمراجعة

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكتشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية الموحدة.

...

وكمجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

• التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية الموحدة وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وينعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي نعرف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليها أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش ونُعد، بحسب حكمنا، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

•

•

•

ونفيد أيضاً المكلفين بالحكومة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، ببلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

...

68 العنوان الفرعى "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعى الثاني "التقرير عن المتطلبات النظمية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

المثال التوضيحي (4): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لاطار التزام ذي غرض، عام

...

تقرير المراجع المستقل

...

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المراجعة ستكتشف دائمًا عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريرات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريرات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

...

وكمجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعه الشك المهني طوال عملية المراجعة، ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي نتعرف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نعرف عليها أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكمنا، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكمة.

...

معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

...

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 2)

...

التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة ورأي المراجع والعناصر الأخرى في تقرير المراجعة (راجع: الفقرات 4، 12، 15)

...

١٨١. يشتمل معيار المراجعة (240) (المحدث<sup>69</sup>) على متطلبات لتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة المتعلقة بالغش، والإبلاغ عنها. والمتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (240) (المحدث) تشير إلى، أو توسيع في، تطبيق هذا المعيار.

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرتين 9-10)

...

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأمور التي طلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة 9)

...

١٨٢. يوضح معيار المراجعة (240) (المحدث<sup>70</sup>) أن الأمور المتعلقة بالغش تُعد في الغالب من الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، ونظراً لاهتمام مستخدمي القوائم المالية، فإن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بالغش التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع أثناء تنفيذ المراجعة، والتي تم تحديدها وفقاً للفقرة 60 من معيار المراجعة (240) (المحدث)، ستكون عادةً من الأمور التي لها الأهمية البالغة أثناء مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وبالتالي، تُعد من الأمور الرئيسة للمراجعة.

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيّم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (315) (المحدث في عام 2019) (راجع: الفقرة 9))

...

١٨٣. ومع ذلك، قد لا يكون هنا هو حال جميع المخاطر المهمة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (240) (المحدث) وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات ويطلب من المراجع التعامل مع تلك المخاطر المقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة<sup>71</sup>. وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (240) (المحدث) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.<sup>72</sup> وقد يحدد المراجع أن هذه الأمور تُعد من الأمور الرئيسة للمراجعة المتعلقة بالغش، نظراً لأن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش تكون في الغالب من الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وتتمثل في الوقت ذاته أحد الأمور البالغة الأهمية أثناء المراجعة. ومع ذلك، فقد لا تكون هذه هي الحال لجميع هذه الأمور. وقد يحدد المراجع أن بعض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش لم تتطلب اهتماماً كبيراً منه وبناءً على طبيعة المخاطر. فإليها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وبالتالي، فإنه لن يتم النظر إليها عند تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة 40.

...

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

...

الظروف التي لا يتم الإبلاغ فيها في تقرير المراجعة عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة 14)

...

<sup>69</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش، عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرات 60-62

<sup>70</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرتان 179 و 185

<sup>71</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" ، الفقرتان 283-289 (ب) و 41

<sup>72</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث)، الفقرة 40 (ب) و 323

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

55. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة في ضوء المتطلبات المسلكية ذات الصلة.<sup>73</sup> وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عن الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراجع في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ بالأمر.

...

## معيار المراجعة (705) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

## الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

...

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة 6(ب))

...

9. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان المراجع قادرًا على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة 7(ب) والفترتين 9-10 تنطبق، حسب الاقتضاء. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش والنظر في استمرار الارتباط.

...

## معيار المراجعة (800) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

...

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

## الملحق

(راجع: الفترتين 13 و 21)

## أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

على سبيل المثال، باستثناء طروف معينة محددة، لا تجز الفقرة 114/2 من ميثاق سلوك وآداب المهنة استخدام المعلومات التي ينطبق عليها واجب السرية، أو الإفصاح عنها. وعلى سبيل الاستثناء، تجز الفقرة 114/3 من الميثاق للمحاسبين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو استخدامها عندما يكون هناك واجب أو حق نظامي أو المهني يقضي بذلك وتوضح الفقرة 114/3 ت(4) من الميثاق أنه يوجد واجب أو حق مني يقضي بالإفصاح عن تلك المعلومات للالتزام بالمعايير الفنية والمهنية.

73

**المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، معدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (اطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).**

...

## تقرير المراجع المستقل

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية كلّ تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المراجعة ستكشف دائمًا عن كل تحريف جوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

...

وكلّء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعه الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضًا بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وينعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي نتعرف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية شرف علينا أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

**المثال التوضيحي (2): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، معدّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضربي في الدولة X (اطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).**

...

## تقرير المراجع المستقل

...

## التعديلات الاستباعية ولعرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكتشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

...

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة ل توفير أساس لدينا. وبعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بحملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والمتأتى من المراجعة التي نتعرّف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف علينا أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

**المثال التوضيحي (3):** تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، معدّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، معدّة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعها سلطة تنظيمية (عبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.

...

- المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة (701).

...

### تقرير المراجع المستقل

...

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

### الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمها المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقواعد المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقواعد المالية كلّ، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكيد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة (701) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة.]

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية كلّ تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجعة الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكتشف دائمًا عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهيرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

...

وكلّ من المراجعة وفقاً لمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقديرها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة ل توفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بحملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المختلط بما والنتائج المهمة للمراجعة التي نعرف علمها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليها أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف علىها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

معايير المراجعة (805) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

...

### المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

...

إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (240) (المحدث)<sup>74</sup> ومعيار المراجعة (550)<sup>75</sup> ومعيار المراجعة (570) (المحدث في عام 2024) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطبق.

...

## الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 17)

### أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية

...

**المثال التوضيحي (1): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، معدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (اطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).**

...

## تقرير المراجع المستقل

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية كل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

...

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقيمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وينعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

<sup>74</sup> معيار المراجعة (240) (المحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

<sup>75</sup> معيار المراجعة (550) "الأطراف ذات العلاقة"

## التعديلات الاستباعية ولغرض الاتساق على المعايير الدولية الأخرى

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي نتعرف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف علينا أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

## المثال التوضيحي (2): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

...

## تقرير المراجع المستقل

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكتشف دائمًا عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريه إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

...

وكلجزء من المراجعة وفقاً لمعايير الدولة للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي نتعرف عليها أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف علينا أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها:
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

**المثال التوضيحي (3): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.**

...

## تقرير المراجع المستقل

...

### مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الجدول ككل يخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهريّة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذا الجدول.

...

وكلجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المبني، ونلتزم بنزعة الشك المبني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- العرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقيمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وينعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

...

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحكومة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها والنتائج المهمة للمراجعة التي تتعرف على أثناء مراجعتنا، بما في ذلك أي:

- أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليهم أثناء المراجعة:
- حوادث غش أو شبهة غش يتم التعرف عليها؛
- أمور أخرى تتعلق بالغش وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤوليات المكلفين بالحكومة.

...

## معايير ارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

...

### المطلبات

...

### تنفيذ الارتباط

...

...

48. يجب أن تتضمن استفسارات المحاسب القانوني الموجهة للإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة، حسب مقتضى الحال، ما يلي: (راجع:  
الفقرات 82-86)

...

(1) الغض أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة

(2) عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً  
على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات  
التقاعد؛

...

#### الإفادات المكتوبة

...

62. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع: الفقرة 105)

...

(ب) الحقائق المهمة التي تتعلق معرفتها بأي حوادث عمليات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وبما تكون قد أثرت  
على المنشأة؛

...

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولي لقواعد القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لتأكيد الاستدامة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة والمعايير الدولية لإدارة الجودة ومتذكرة ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولي للمراجعة والتأكيد حقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

ولا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة™ (IFEA™) ولا مجلس المعايير الدولي للمراجعة والتاكيد (IAASB®) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين® (IFAC®) المسؤلية عن الخسائر التي تلحق أي شخص بتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.



**IAASB**<sup>TM</sup>

International Auditing and Assurance Standards Board  
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International  
Federation  
of Accountants®