

**التوصية المبدئية لمجلس معايير المراجعة بشأن اعتماد المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث)**  
**"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" الصادر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والتعديلات الاستتباعية المرتبطة به**

وفقاً لللائحة مجلس معايير المراجعة المعتمدة بقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين رقم (6) وتاريخ 1443/6/24 هـ الموافق 2022/1/27 م، فقد قام مجلس معايير المراجعة بدراسة المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" الصادر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) والتعديلات الاستتباعية المرتبطة به. وبناءً عليه أعد المجلس التوصية المرفقة التي اشتملت على خلاصة ما توصل إليه بشأن المعيار، وتوصيته باعتماده.

ووفقاً لللائحة المشار إليها أعلاه، فإن الإجراءات التنفيذية للتعامل مع تحديثات المعايير الدولية تتضمن ما يلي:

1. تنظر اللجنة التنفيذية للمجلس وبشكل دوري في التحديثات التي تتم على المعايير الدولية.
2. تعد اللجنة التنفيذية بشكل دوري وبحسب الحاجة مذكرة بالتحديثات على المعايير الدولية، متضمنة رأيها في اعتماد تلك التحديثات.
3. ينظر المجلس في تلك التعديلات ويأخذ قراره باعتمادها وفقاً لما يلي:  
أ- فيما يتعلق بتحسينات الدورية على المعايير الدولية والتعديلات المحدودة، يتخذ المجلس قراره باعتماد تلك التحديثات بعد النظر في توصية اللجنة التنفيذية.  
ب- فيما يتعلق بالمعايير الدولية الجديدة أو التعديلات الجوهرية على المعايير القائمة يتم تطبيق الإجراءات الآتية:

1. يصدر المجلس توصية مبدئية حول المعيار وما قد يلزم له من متطلبات أو إفصاحات إضافية.
2. يجوز للمجلس عقد لقاء مائدة مستديرة لمناقشة المعيار الجديد أو التعديلات الجوهرية التي تمت على المعايير القائمة، مع نخبة من ذوي الاهتمام وفقاً لدرجة التعقيد في المعيار الجديد أو التعديلات الجوهرية على المعايير القائمة.
3. يتم عرض توصية المجلس على موقع الهيئة الإلكتروني لطلب اقتراحات ذوي الاهتمام.
4. يعتمد المجلس المعيار الجديد أو التعديلات الجوهرية على المعايير القائمة مع أي تعديلات أو إضافات قد يراها مناسبة للبيئة المحلية.
5. يتم تحديث "وثيقة اعتماد المعايير الدولية" بقرار المجلس، ويبلغ بها الجهات الإشرافية، وعموم ذوي الاهتمام.

وبرفقته توصية مجلس معايير المراجعة المبدئية بشأن اعتماد المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" الصادر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والتعديلات الاستتباعية المرتبطة به.

والله الموفق.

## التوصية المبدئية لمجلس معايير المراجعة بشأن اعتماد المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" الصادر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والتعديلات الاستتباعية المرتبطة به

أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) (المجلس الدولي) نسخة محدثة للمعيار الدولي للمراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، حيث رأى المجلس الدولي أن هناك حاجة إلى مراجعة المعيار الدولي للمراجعة (240) وتحديثه لغرض أن يكون أكثر اتساقاً مع التوقعات المتزايدة من العموم بشأن مسؤوليات المراجع ذات الصلة بمخاطر الغش ومع عوامل خطر الغش النامية، ولغرض التحقق من بقاء المعيار مناسباً في ظل التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال. وقد تمثل أسلوب المجلس الدولي في تحديث المعيار في إعادة صياغة بعض الفقرات والتوسع في الإرشادات والأمثلة وإضافة بعض المتطلبات والمواد التطبيقية واستبدال البعض الآخر، وذلك لغرض توضيح مسؤولية المراجع بشأن الغش عند مراجعة القوائم المالية، وتيسير الاستجابات الفاعلة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي يتم التعرف عليها، وتحسين ممارسة المستوى المناسب من نزعة الشك المهني في إجراءات المراجعة ذات الصلة بالغش، وتطوير الشفافية بشأن الإجراءات ذات الصلة بالغش.

### أبرز ملامح التحديثات على المعيار

يمكن تلخيص أهم ملامح التحديثات على المعيار في النقاط الآتية:

#### التوضيح والتأكيد على مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

- إعادة ترتيب فقرات مقدمة المعيار ليتم مناقشة مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش أولاً قبل مناقشة مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة وذلك للتأكيد على مسؤوليات المراجع بوضوح أخذاً في الحسبان أن المعيار في نهاية الأمر هو معيار مراجعة.
- نقل الفقرات التي تناقش القيود الملازمة لعمل المراجعة من قسم مسؤوليات المراجع إلى قسم جديد في المعيار المُحدث بعنوان "المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار" وذلك للتأكيد على مسؤوليات المراجع وأن تلك القيود لا تقلل من دور المراجع ومسؤوليته عن تخطيط وتنفيذ المراجعة لغرض الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهريّة بسبب الخطأ أو/والغش.
- إضافة مواد تطبيقية لتوضح العلاقة بين الغش والفساد والرشوة وغسل الأموال، وتشير إلى أن القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تعالج الفساد أو الرشوة أو غسل الأموال قد تكون ذات صلة بنطاق المعيار الدولي للمراجعة (250). واختار المجلس الدولي إضافة هذه المواد التطبيقية وما يتصل بها من أمثلة بدلاً من تعديل تعريف الغش وتضمينه ما يتعلق بالفساد والرشوة وغسل الأموال بحسب ما جاء في بعض المرنّيات التي وردت إلى المجلس الدولي خلال فترة استطلاع المرنّيات بشأن مشروع المعيار المُحدث.

#### تعزيز ممارسة نزعة الشك المهني أثناء عملية المراجعة

- إضافة نص تقديمي إلى الجزء الخاص بممارسة نزعة الشك المهني يربطه مع ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة (220) (المُحدث) والمعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث) والمعيار الدولي للمراجعة (600) (المُحدث)، ويوضح أن نزعة

الشك المهني تدعم جودة الأحكام المهنية المتخذة بواسطة فريق الارتباط عند اتخاذ الأحكام حول التصرفات التي تعد مناسبة للظروف القائمة بما في ذلك عندما يتعرف المراجع على غش أو شبهة غش.

- استبعد المجلس الدولي من المعيار المُحدث النص الوارد في المعيار الحالي بشأن تجاهل الخبرة السابقة المتعلقة بمصادقية ونزاهة إدارة المنشأة وكذلك النص الذي يشير إلى أن الأصل قبول السجلات والمستندات المتحصل عليها من إدارة المنشأة ما لم يوجد ما يدعو إلى خلاف ذلك. ويهدف المجلس الدولي من هذا الاستبعاد إلى التأكيد على أهمية ممارسة نزعة الشك المهني من خلال أن يمارس المراجع دوره كعين ثالثة تنظر بشكل مستقل وكذلك تنظر من خلال "عدسة الغش" في سياق المسؤوليات المتعلقة بالغش.
- إضافة متطلب يوجه المراجع إلى البقاء منتبهاً أثناء عملية مراجعة إلى أي معلومات تشير إلى وجود غش أو شبهة غش.
- إضافة متطلب يوجه المراجع إلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش والتي لا تكون متحيزة لإثبات إقرارات الإدارة أو مستبعدة لأدلة المراجعة التي من الممكن أن تتعارض مع إقرارات الإدارة.
- إضافة مواد تطبيقية تشرح العلاقة مع الارشادات ذات الصلة بالحكم المهني في المعيار الدولي لإدارة الجودة رقم (1) والمعيار الدولي للمراجعة (220) (المُحدث)، وتُقدم أمثلة، فيما يتعلق بالتحقق من "موثوقية/أصالة" السجلات والمستندات، على الظروف التي من الممكن أن تقود المراجع إلى الاعتقاد بعدم موثوقية سجل أو مستند أو أن بنود المستند تم تعديلها دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، وتوضح كيف أن حالات الغش أو شبهة الغش أو الغش المزعم من الممكن أن يتعرف عليها المراجع أو بشكل آخر تلفت انتباهه، وتعالج الظروف أو التهديدات التي قد تمس المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومن الممكن أن يواجهها المراجع في أو قرب نهاية المراجعة.

#### تطبيق منظور الغش في إجراءات التعرف على المخاطر وتقويمها

- إعادة تنظيم محتوى المعيار وإضافة متطلبات ومواد تطبيقية بشأن إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقويمها لتعزيز انسجام المعيار مع المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث) بما يوضح العلاقة التكاملية بين المعايير الدولية للمراجعة؛ ولتكون إجراءات التعرف على مخاطر الغش وتقويمها أكثر رصانة بما في ذلك المتطلبات التي تصف أخذ المراجع بشكل صريح أو محدد لاعتبارات الغش عندما يحصل على فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، ومكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (بما في ذلك بيئة الرقابة وعملية إدارة المخاطر، ومتابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية، والمعلومات والتواصل وأنشطة الرقابة)، وبرنامج المنشأة للإبلاغ عن المخالفات أو برنامج آخر للإبلاغ عن الغش عندما يتوفر مثل ذلك البرنامج في المنشأة.
- تطوير المتطلبات من خلال التوسع في البناء على متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث) ذات الصلة فيما يتعلق بالأخذ في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المستقاة بواسطة المراجع من مصادر أخرى تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش.
- تغيير موضع المتطلب والمواد التطبيقية المتعلقة بالفحص بأثر رجعي ضمن قسم "الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش المتعرف عليها" إلى القسم "إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة" وذلك لغرض تعزيز الاتساق مع المعيار الدولي للمراجعة (540) وعكس الطبيعة الفعلية للإجراء.

- تحسين المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة بإجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقويمها للتأكد على أن الإجراءات التي ينفذها المراجع للحصول على أدلة المراجعة تهدف إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقويمها على مستوى القوائم المالية والتأكد على الأخذ في الحسبان عوامل خطر الغش.
- إضافة متطلبات ومواد تطبيقية لتوضيح مخاطر تجاوز الإدارة للرقابة على مستوى القوائم المالية؛ ضرورة أن يحدد المراجع ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقويم المخاطر على مستوى الإقرار.
- تحسين وإضافة مواد تطبيقية لتشرح بشكل أدق ما هو متوقع أن تغطيه إجراءات التعرف على المخاطر وتقويمها الموسعة وما إذا كانت هناك حاجة لإجراء أو تصرف في بعض الحالات، ولتقدم أمثلة توضح كيف يمكن أن تطبق المتطلبات بالنسبة للمنشآت الصغيرة أو الأقل تعقيداً، ولتوضح بشكل أكبر العلاقة بين عوامل خطر الغش والمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
- تحديث عوامل خطر الغش المدرجة في الملحق رقم (1) في نهاية المعيار.
- إضافة متطلبات ومواد تطبيقية تبني على متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث) لتوجيه المراجع إلى الحصول على فهم حول كيفية نشأة ومعالجة وتصحيح متى لزم الأمر قيود اليومية، وفهم الإجراءات الرقابية حول القيود اليومية والتعديلات الأخرى المصممة لمنع واكتشاف الغش، وإضافة متطلبات ومواد تطبيقية توجه المراجع للحصول على أدلة المراجعة بشأن اكتمال قيود اليومية والتعديلات الأخرى المنفذة خلال الفترة لإعداد القوائم المالية.
- إضافة مواد تطبيقية توضح سبب إجراءات اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى، وتشرح كيف أن تصميم وتنفيذ المراجع لإجراءات المراجعة على قيود اليومية والتعديلات الأخرى من الممكن أن تكون مستقاة من فهم المراجع للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية خاصتها، وتبني على خبرة ومعرفة الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط. كما تشرح هذه المواد التطبيقية كيف من الممكن أن يستخدم المراجع الأدوات التقنية لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. كما تم إضافة ملحق إضافي إلى المعيار يقدم اعتبارات إضافية من الممكن أن يستخدمها المراجع عند اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى للاختبار.
- تحسين المتطلبات المرتبطة بتنفيذ الإجراءات التحليلية في مراحل تخطيط وإنهاء عملية المراجعة من خلال تغيير الفعل المستخدم في المتطلبات من "تقويم" إلى "تحديد"، وتحسين وإضافة مواد تطبيقية تشرح أن المراجع من الممكن أن يتعرف على تقلبات أو علاقات في مرحلة التخطيط أو عندما يُنفذ الإجراءات التحليلية بحسب المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث) والتي تظهر غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو تختلف عن القيم المتوقعة بشكل جوهرى، وتعزيز الربط مع الإرشاد المقدم في المعيار الدولي للمراجعة (520) الذي يشرح أن الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة متوقع أن تدعم الاستنتاجات المتوصل إليها خلال مراجعة المكونات بشكل منفرد أو عناصر القوائم المالية.
- تحسين المتطلبات من خلال تغيير الفعل من "تقويم" إلى "تحديد" أنواع الإيراد أو معاملات الإيراد أو الإقرارات ذات الصلة التي ينشأ عنها مخاطر تحريف جوهرى بسبب الغش. ولغرض تحويل التركيز إلى أهمية تنفيذ إجراءات رصينة

للتعرف على المخاطر وتقويمها، فقد تم إزالة الإحالة إلى متطلب التوثيق عندما يستنتج المراجع عدم انطباق افتراض وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش مرتبطة بحسابات الإيرادات وإثباتها في سياق ظروف الارتباط.

- تحسين وإضافة مواد تطبيقية توضح الإقرارات ذات الصلة والأنواع الأخرى من الحسابات والمعاملات والإفصاحات التي من الممكن أن تكون حساسة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتوضح أن أهمية عوامل خطر الغش المرتبطة بإثبات الإيراد بشكل منفرد أو جمعي تجعل من غير المناسب عادةً للمراجع أن يدحض افتراض وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش متعلقة بإثبات الإيراد، وتوضح الحالات المحدودة التي من الممكن أن يدحض فيها المراجع ذلك الافتراض. كما يوضح ذلك التحسين للمواد التطبيقية كيف أنه في سياق منشآت القطاع العام قد تكون هناك عوامل خطر الغش مرتبطة بالنفقات بدلاً من إثبات الإيراد. وإضافة أمثلة لظروف من الممكن أن يكون فيها مستوى أكبر من مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش ذات صلة بموضوع إثبات الإيراد.
- تحسين المتطلبات والمواد التطبيقية التي تعالج الغش بواسطة طرف ثالث من خلال التأكيد على أن يتضمن نقاش فريق الارتباط إمكانية وكيفية التلاعب بأصول المنشأة بواسطة أطراف ثالثة، وإضافة مواد تطبيقية توضح أن الغش المعروف في هذا المعيار المحدث من الممكن أن يشمل التصرفات المقصودة من الأطراف الثالثة وتشرح بالأمثلة ما هو الغش بواسطة الأطراف الثالثة، وتوضح أن عملية تقويم مخاطر المنشأة من الممكن أن تشمل تقويم مدى حساسية المنشأة للغش بواسطة أطراف ثالثة.

#### الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

- إضافة متطلب بأن يصمم المراجع وينفذ إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش المقيمة بشكل غير متحيز نحو الحصول على أدلة المراجعة التي من الممكن أن تدعم إقرارات الإدارة أو نحو استبعاد أدلة المراجعة التي من الممكن أن تتعارض مع تلك الإقرارات، وهو متطلب منسجم مع متطلبات مشابهة في المعيار الدولي للمراجعة (315) (المُحدث).
- تحسين متطلب فحص المراجع للتقديرات المحاسبية بشأن أي مؤشرات لاحتمالية تحيز الإدارة وذلك من خلال إضافة متطلب بأن يأخذ المراجع في الاعتبار أدلة المراجعة المتحصل عليها من تنفيذ الفحص بأثر رجعي. وإضافة مادة تطبيقية لتعالج مؤشرات احتمالية تحيز الإدارة بما في ذلك تعزيز الربط مع المعيار الدولي للمراجعة (540) (المُحدث) وتقديم أمثلة على مؤشرات احتمالية تحيز الإدارة في تحديدها للتقديرات المحاسبية التي من الممكن أن تمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.
- تحسين متطلب الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بحسب مقتضى الحال من خلال البيان بشكل واضح لوجوب أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بحسب مقتضى الحال حول ما إذا كانوا قد قاموا بمسؤولياتهم المتعلقة بتصميم وتنفيذ والحفاظ على إجراءات رقابية تمنع أو تكتشف الغش.
- تغيير موقع المتطلب المرتبط بالاختيار غير المتوقع لإجراءات المراجعة من قسم الاستجابة العامة لمخاطر التحريف الجوهري للتأكيد على أن عنصر المفاجأة مضمن في الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش المقيمة في مستوى الإقرار ومستوى القوائم المالية، وتحسين المواد التطبيقية من خلال إضافة أمثلة حول إجراءات المراجعة

المفاجأة (غير المتوقعة) بما في ذلك تضمين عنصر المفاجأة (عدم التوقع) خلال استخدام الأدوات والتقنيات التقنية مثل أدوات اكتشاف الاختلافات أو طرق التحليل الإحصائي على مستوى كامل المجتمع محل الاختبار للتعرف على العناصر التي تحتاج إلى تحقق إضافي.

- تحسين المواد التطبيقية من خلال إيضاح أن التحريفات بسبب الغش المتعرف عليها التي ليست جوهرية كمياً من الممكن أن تكون جوهرية من الناحية النوعية بحسب من اقترف الغش وسبب اقترافه للغش. وتوضيح أن المراجع مطالب بأن يحصل على فهم لجميع حالات الغش أو شبهة الغش ليحدد أثر ذلك على ارتباط المراجعة.
- إضافة مواد تطبيقية تؤكد على أن استخدام إجراءات الحصول على مصادقات من أطراف خارجية من الممكن أن تكون أكثر كفاءة أو تقديم أدلة المراجعة ذات الجودة في مقابل بنود وشروط الاتفاقات التعاقدية، وتربط بين هذا المعيار المُحدث ومتطلبات المعيار الدولي للمراجعة (505) مع تقديم الإرشاد والأمثلة التي هي أكثر حداثة واتساقاً مع الممارسة الحالية والتطورات التقنية وتعالج اعتبارات الغش في إجراءات المصادقات من أطراف خارجية.

#### إضافة متطلبات للإجراءات المتطلبية عند تحديد وجود الغش أو الاشتباه بوجوده

- إضافة قسم في هذا المعيار المُحدث يتناول إجراءات المراجعة عند التعرف على حالة غش أو شبهة غش.
- إضافة متطلبات ومواد تطبيقية توضح ضرورة حصول المراجع على فهم لكل حالات الغش أو شبهة الغش لأجل تحديد أثرها على ارتباط المراجعة، وتوضح مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة بشأن حالات الغش أو شبهة الغش، باستثناء تلك التي يُحدد المراجع بوضوح بأنها بلا تبعات مهمة، ويشمل ذلك مطالبة الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد ما إذا كان هناك إجراءات إضافية ضرورية لتقييم المخاطر، أو إجراءات مراجعة إضافية ضرورية، أو توجد مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسبكية. كما توضح مسؤوليات المراجع عندما يتعرف على تحريفات بسبب الغش بما في ذلك تحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية، وما إذا كان هناك أوجه قصور في النظام الرقابي، وما إذا كان هناك آثار للتحريفات متعلقة بالجوانب الأخرى من المراجعة، وما إذا كان هناك حاجة لإعادة النظر في إفادات الإدارة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. إضافة إلى ما سبق، توضح تلك المتطلبات والمواد التطبيقية مسؤوليات المراجع عندما يحدد أن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري بسبب الغش أو عندما لا يكون قادراً على استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية محرفة جوهرياً بسبب الغش.
- استخدام تعبير "حالات الغش التي يحدد المراجع بوضوح بأنها بلا تبعات مهمة" لبيان الحد الذي عنده تنطبق متطلبات المعيار المتعلقة بنظر المراجع إلى حالات الغش أو شبهة الغش وتنفيذ إجراءات بشأنها.

#### تحسين الشفافية بشأن مسائل الغش في ارتباط المراجعة

- تحسين المتطلبات من خلال توضيح أن النقاش يكون بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط وتحديد الموضوعات المتطلب أن يتضمنها النقاش؛ بما في ذلك تبادل الأفكار بشأن ثقافة المنشأة، والتزام إدارتها بالمصداقية والقيم الأخلاقية، ومستوى إشراف المكلفين بالحوكمة، وعوامل خطر الغش، وماهية أنواع الإيرادات ومعاملات الإيراد أو الحسابات الأخرى التي من الممكن أن ترفع من مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش



- في إثبات الإيراد وكيفية واحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأخذ في الاعتبار أي غش أو شبهة غش من الممكن أن تؤثر على استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة.
- إضافة مواد تطبيقية تشتمل على أمثلة توضح كيفية الاستفادة من النقاشات بمستوى أكبر ضمن فريق الارتباط وذلك بناءً على طبيعة وظروف ارتباط المراجعة ووقوع الأحداث أو الحالات.
  - إضافة مواد تطبيقية تشرح أن ضم أو الحصول على مساهمات الأفراد أصحاب المهارات أو المعرفة المتخصصة (مثل المحاسبة الجنائية) من الممكن أن ترفع من جودة نقاشات فريق الارتباط.
  - إضافة مطلب عام بشأن ضرورة تواصل المراجع مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بحسب مقتضى الحال، بشأن المسائل المتعلقة بالغش في التوقيت الملائم خلال ارتباط المراجعة، وإضافة مواد تطبيقية تشرح كيف أن توقيت التواصل يعتمد على مدى جوهرية وطبيعة المسائل المتعلقة بالغش والتصرفات المتوقعة اتخاذها بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
  - إضافة متطلبات ومواد تطبيقية، تتعامل مع الظروف التي يتعرف فيها المراجع على غش أو شبهة غش، وتوجه المراجع في مثل تلك الظروف إلى الاستفسار عن تلك المسائل المتعلقة بالغش من المستوى الإداري المناسب ومن المكلفين بالحوكمة إذا اقتضت الظروف.
  - تحسين المتطلبات والمواد التطبيقية المتعلقة بالاستفسار من المكلفين بالحوكمة بشأن المسائل المتعلقة بالغش عند الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
  - تحسين المتطلبات المتعلقة بالتعامل مع الإجابات غير المتسقة التي يتم الحصول عليها من الاستفسار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
  - إضافة مواد تطبيقية تؤكد على أن التواصل يكون من الجانبين: الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والمراجع، وأن هذا التواصل يساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقويمها، وتشرح أن مدى هذا التواصل يعتمد على الحقائق والظروف المتصلة بالغش في المنشأة ومدى التقدم في إجراءات المراجعة المتعلقة بالغش ونتائجها، وتوضح أن فاعلية إشراف المكلفين بالحوكمة تتأثر بمدى موضوعيتهم (بما في ذلك استقلالهم) ومعرفتهم بإجراءات الإدارة الرقابية التي وضعت لمنع أو اكتشاف الغش.
  - إضافة قسم مستقل في هذا المعيار المحدث بعنوان "تقرير المراجع" للتأكيد على أهمية الشفافية في تقرير المراجعة فيما يتعلق بالمسؤوليات عن الغش.
  - إضافة متطلبات ومواد تطبيقية تبني على ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة (701) "الأمور الرئيسية في المراجعة" وتدعم المتطلبات ذات الصلة بتقرير المراجع عن مسائل الغش في قسم الأمور الرئيسية في المراجعة بما في ذلك المتطلبات التي توجه المراجع إلى تحديد ما يتم تضمينه في ذلك القسم من التقرير، من المسائل المتعلقة بالغش التي تم التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأنها، والتي تطلبت اهتماماً خاصاً من المراجع في تنفيذ المراجعة.
  - إضافة مواد تطبيقية توضح كيفية إبلاغ المراجع في تقريره عن المسائل المتعلقة بالغش في قسم "الأمور الرئيسية في المراجعة" وذلك من خلال توضيح أن المسائل المتعلقة بالغش هي عادةً تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، وحيث إن هذه المسائل تلقى اهتماماً كبيراً من مستخدمي تقرير المراجعة فهي عادةً ما تكون ذات أهمية كبيرة في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي تمثل أموراً رئيسية في المراجعة.

### تعزيز الربط بين المعيار والمعايير الأخرى والانسجام مع موقف المجلس الدولي بشأن التقنية

- إضافة فقرة إلى مقدمة المعيار تشرح العلاقة بين هذا المعيار المُحدث والمعايير الأخرى بما في ذلك المعيار الدولي للمراجعة (250) (المُحدث) وتبين أن هذا المعيار المُحدث يتوقع تطبيقه بالاتساق مع المعايير الدولية للمراجعة الأخرى، وتوضح أن الغش عادةً ما ينشأ عنه حالة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، ولذلك فإن التعرف على الغش أو شبهة الغش تُنشئ مسؤوليات إضافية للمراجع بحسب متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (250) (المُحدث). وكذلك إضافة مادة تطبيقية لتوضح كيف يتفاعل هذا المعيار المُحدث مع المعيار الدولي للمراجعة (250) (المُحدث).
- إضافة متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط تتوسع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة (220) بشأن تحديد الشريك لمدى امتلاك فريق الارتباط بشكل جمعي للمؤهلات والقدرات المناسبة بما في ذلك المهارات أو المعرفة التخصصية (مثل المحاسبة الجنائية) لتنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقويمها أو تقويم أدلة المراجعة ذات الصلة، وتحديد الشريك لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص أخذاً في الحسبان المسائل ذات الصلة بالغش المتعرف عليها خلال ارتباط المراجعة.
- إضافة مواد تطبيقية تستخدم الإرشاد المقدم في المعيار الدولي للمراجعة (220) الذي يشرح أن تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لمدى الحاجة إلى موارد إضافية على مستوى الارتباط هو أمر يعتمد على الحكم المهني ويتأثر بطبيعة وظروف ارتباط المراجعة أخذاً في الحسبان أي تغييرات قد تظهر خلال الارتباط، وتوضح التدرج في تطبيق المتطلبات من خلال تقديم أمثلة وشرح بأن طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة لأفراد يمتلكون المهارات أو المعرفة المتخصصة (مثل المحاسبون الجنائيون أو الخبراء الآخرين) يختلف بحسب طبيعة وظروف الارتباط، وتصف مهارات المحاسبة الجنائية وتشرح كيف أنها من الممكن استخدامها في سياق مراجعة القوائم المالية وتقديم أمثلة لذلك.
- إضافة أمثلة ومواد تطبيقية لتعكس وتصف استخدام التقنية في تنفيذ مسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش في ارتباط المراجعة بما في ذلك على سبيل المثال تقديم الإرشاد حول كيفية استخدام المنشآت للتقنية في أنظمة المعلومات الخاصة بها وتحديداً عندما يكون هناك ضعف في نظام الرقابة للتعامل مع المخاطر الناشئة عن استخدام التقنية التي قد تمكن أنشطة الغش، وتقديم الإرشاد حول كيفية استخدام المراجع للأدوات والتقنيات التقنية لتنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقويمها، وتقديم الإرشاد الذي يبين أن الخبرة في أنظمة تقنية المعلومات من الممكن أن تكون من الخبرات التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد ماهية الكفاءة والقدرات المناسبة لفريق الارتباط.
- إضافة ملحق إلى هذا المعيار المُحدث (الملحق الخامس) ليقدم ملخصاً بأبرز المعايير الدولية للمراجعة الأخرى ذات الصلة التي تتناول موضوعات محددة تشير إلى الغش أو شبهة الغش، مع بيان الملحق بأن الملخص لا يعد بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

### تحسين متطلبات التوثيق فيما يتعلق بمسائل الغش

- إضافة متطلب يوجه المراجع إلى توثيق العناصر الرئيسية لفهمه ومصادر المعلومات التي من خلالها حصل المراجع على فهمه، وتوثيق إجراءات تقييم المخاطر المنفذة، وحالات الغش أو شبهة الغش المتعرف عليها ونتائج إجراءات



المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات المتوصل إليها، وإضافة مواد تطبيقية تستخدم متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (230) التي تعالج مسألة توثيق حالات عدم الاتساق المرتبطة باستنتاج المراجع النهائي بشأن مسألة هامة.

### تاريخ سريان التطبيق

يسري تطبيق النسخة المُحدثة من هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 15 ديسمبر 2026م أو بعد ذلك التاريخ.

### التعديلات الاستيعابية

أجرى المجلس الدولي تعديلات استيعابية على عدد من المعايير الدولية للمراجعة الأخرى (المعيار الدولي للمراجعة (200)، و(220)، (230)، (250)، (260)، (265)، (300)، (315)، (330)، (450)، (500)، (505)، (530)، (540)، (550)، (570)، (580)، (600)، (610)، (700)، (701)، (705)، وذلك لغرض تعزيز الاتساق وفقاً للتحديثات التي تمت على المعيار الدولي للمراجعة (240)، وهي تدخل حيز التطبيق حين سريان تطبيق المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث). وقد تركزت تلك التعديلات على تحديث الإحالة إلى المعيار المُحدث في تلك المعايير، والتأكيد على مراعاة عوامل خطر الغش في إجراءات التعرف على المخاطر وتقويمها وممارسة نزعة الشك المهني وتحسين الصياغة لبعض النصوص ذات الصلة بموضوع الغش في تلك المعايير (مثل استخدام تعبير "التحريف الجوهري بسبب الغش" وتعبير "باستثناء الأمور التي من الواضح أنها بلا تبعات مهمة").

### ملاحظات عامة بشأن التحديثات

- في المجلد تم بناء النسخة المُحدثة من هذا المعيار على نفس المبادئ والمتطلبات الواردة في المعيار في نسخته السابقة مع إعادة ترتيب المحتوى في أقسام رئيسية وفرعية أكثر وضوحاً، وتعزيز الربط مع المعايير الدولية للمراجعة الأخرى (مثل المعيار الدولي للمراجعة (220) والمعيار الدولي للمراجعة (250) والمعيار الدولي للمراجعة (315) والمعيار الدولي للمراجعة (701))، وتحسين الصياغة، ومراعاة التدرج في المتطلبات بشكل أكثر وضوحاً (مثل اعتبارات للقطاع العام)، والتوسع (التفصيل) في عرض تلك المبادئ والمتطلبات وتقديم الارشادات والأمثلة المتعلقة بها.
- حجم المعيار أصبح كبيراً، حيث أصبح المعيار في نسخته المُحدثة يحتوي على عدد (68) فقرة وعدد (206) مادة تطبيقية، في حين كان يحتوي فقط على عدد (48) فقرة وعدد (69) مادة تطبيقية، وعلى ملاحق إرشادية بعدد (5) بعد أن كانت في النسخة السابقة من المعيار بعدد (3) ملاحق إرشادية.

### التوصية

معظم التحديثات التي تمت على المعيار تمثل توضيحات وتوسعات في المتطلبات وزيادة في المواد التطبيقية وفي الربط مع المعايير الدولية للمراجعة الأخرى وذلك بشكل يعين المراجع على الحصول على فهم أفضل لدوره ومسؤولياته المتعلقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية. وكما تمت الإشارة إليه أعلاه عند استعراض ملامح المعيار، فإن النقلة النوعية في المعيار

المُحدث تتمثل في توضيح دور ومسؤولية المراجع بشأن الغش من خلال زيادة تركيز متطلبات المعيار على ذلك، وتحسين إجراءات المراجعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقويمها أخذاً في الحسبان متطلبات المعايير الأخرى ذات الصلة، وتعزيز ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني فيما يتصل بإجراءات المراجعة المتعلقة بالغش من خلال زيادة التركيز على مسؤولية المراجع وتقليص إشارات المعيار إلى الموقف المحايد في تقويم المخاطر وتقويم أدلة المراجعة، وتعزيز مستوى الشفافية من خلال تحسين وتوضيح المتطلبات المتعلقة بالاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والبلاغات إلى سلطات خارج المنشأة وفق متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة وكذلك الشفافية في تقرير المراجعة بشأن إجراءات المراجعة المتعلقة بالغش مع مراعاة متطلبات المعايير الأخرى ذات الصلة.

ومن خلال الدراسة والمناقشة للمعيار المُحدث التي قام بها مجلس معايير المراجعة وفقاً لللائحة عمله المعتمدة لم يظهر للمجلس وجود أي مسائل في المعيار هي بحاجة إلى تعديل لغرض الاعتماد للتطبيق في المملكة. وعليه فإن مجلس معايير المراجعة يوصي مبدئياً باعتماد المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث) (والتعديلات الاستيعابية المتعلقة به) كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.