

معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة  
وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة  
والتأكيد.

## المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠)

### الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

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

#### الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٢-١	نطاق هذا المعيار .....
٩-٣	مراجعة القوائم المالية .....
١٠	تاريخ السريان .....
١٢-١١	الأهداف العامة للمراجع .....
١٣	التعريفات .....
	المتطلبات
١٤	المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية .....
١٥	نزعة الشك المهني .....
١٦	الحكم المهني .....
١٧	كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة .....
٢٤-١٨	القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة .....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١٣أ-١أ	مراجعة القوائم المالية .....
١٦أ-١٤أ	التعريفات .....
٢٠أ-١٧أ	المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية .....
٢٥أ-٢١أ	نزعة الشك المهني .....
٣٠أ-٢٦أ	الحكم المهني .....
٥٧أ-٣١أ	كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة .....
٨٣أ-٥٨أ	القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة .....

## نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة<sup>(\*)</sup> وعلى وجه التحديد، يوضح المعيار الأهداف العامة للمراجع المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح المعيار أيضاً نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمعايير المراجعة. وستتم الإشارة إلى المراجع المستقل فيما بعد بلفظ "المراجع".
٢. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكيف هذه المعايير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على أعمال مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤولية المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة أموراً معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

## مراجعة القوائم المالية

٣. يتمثل الغرض من المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي بما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. وتمكّن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة ١١)
٤. القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعددتها إدارة المنشأة<sup>(\*\*)</sup> تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تغلب على الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تُعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرات ٢٠-١١)
٥. تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات ٣١١-٥٧١)
٦. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية<sup>١</sup> وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراجع لاحتياجات

\* يعني مصطلح معايير المراجعة - أيما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

\*\* يقصد بمصطلح الإدارة في جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الجهة أو الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية سواء بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو بموجب النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة.

<sup>١</sup> معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" ومعيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة".

مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، وبحجم أو طبيعة التحريف أو بكليهما. ويتناول رأي المراجع القوائم المالية ككل، ولذلك فإنه لا يعد مسؤولاً عن اكتشاف التحريفات التي لا تعد جوهرية للقوائم المالية ككل.

٧. تشمل معايير المراجعة على الأهداف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المراجع في الوصول إلى تأكيد معقول. وتتطلب معايير المراجعة أن يمارس المراجع الحكم المبني، وأن يحافظ على نزعة الشك المبني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وتتطلب منه القيام بأمر أخرى من بينها:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة المخاطر المُقيّمة.
- تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨. سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣٠)

٩. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.<sup>٢</sup>

## تاريخ السريان

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

## الأهداف العامة للمراجع

١١. تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

١٢. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)<sup>٣</sup>، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

## التعريفات

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

(أ) إطار التقرير المالي المنطبق: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح.

ويستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

<sup>٢</sup> انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٤.

<sup>٣</sup> في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

- (٢) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
- ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه.
- (ب) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:
- (١) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.
- (٢) مناسبة أدلة المراجعة هي مقياس لجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
- (ج) خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.
- (د) المراجع: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحةً إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- (هـ) خطر الاكتشاف: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقتترانه بتحريفات أخرى.
- (و) القوائم المالية: عرض هيكلية لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أطر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية. (راجع: الفقرتين ١٤٤، ١٥١)
- (ز) المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
- (ح) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
- (ط) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.
- وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.\*

\* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر المعيار (٧٠٠)، الفقرة ٢٥).

(ي) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة: أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(١) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (١) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية/التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي".

ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".

(ك) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.

(ل) نزعة الشك المهني: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.

(م) التأكيد المعقول: يُقصد به في سياق مراجعة القوائم المالية مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ن) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهرى قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يمكن توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات: (راجع: الفقرة ١٦٦)

(١) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(٢) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

(س) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

## المتطلبات

### المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية.\* (راجع: الفقرات ١٧١-٢٠٠)

### نزعة الشك المهني

١٥. يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني إدراكاً بأنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٥١)

### الحكم المهني

١٦. يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات ٢٦١-٣٠٠)

### كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة

١٧. للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات ٣١١-٥٧١)

### القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

#### الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

١٨. يجب على المراجع الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (راجع: الفقرات ٥٨١-٦٢١)

١٩. يجب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات ٦٣١-٧٣١)

٢٠. لا يجوز للمراجع الإفادة بأنه ملتزم بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

#### الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

٢١. لتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير، وذلك من أجل: (راجع: الفقرات ٧٤١-٧٦١)

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في المعايير؛ (راجع: الفقرة ٧٧١)

(ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة ٧٨١)

#### الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢. مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣، يجب على المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو

(ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير متحقق. (راجع: الفقرتين ٧٩١، ٨٠٠)

\* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٢٣. قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع إلى الخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراجع أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة. (راجع: الفقرة ٨١٤)

#### الفشل في تحقيق الهدف

٢٤. إذا كان أحد الأهداف الواردة في معيار ذي صلة لا يمكن تحقيقه، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنع من تحقيق الأهداف العامة للمراجع مما يتطلب منه، وفقاً لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانسحاب من الارتباط (متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).<sup>٤</sup> (راجع: الفقرتين ٨٢١، ٨٣١)

\*\*\*

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

### مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع: الفقرة ٣)

١١. يتناول رأي المراجع في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراجع لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، فإنه في بعض الدول، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة من المراجعين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتغال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراجع سيكون مطالباً بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤)

٢١. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالتقرير المالي. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو طريقة وصفها، بين الدول. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكين المراجع مما يلي:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات

صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

٣١. يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

● تحديد إطار التقرير المالي المنطبق، في سياق أية أنظمة أو لوائح ذات صلة.

<sup>٤</sup> معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨ (ج)

- إعداد القوائم المالية وفقاً لذلك الإطار.
  - إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.
- ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
٤٤. قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمّم لتلبية:
- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض العام")؛ أو
  - الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").
٥٤. يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق في الغالب على معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصحح لها بوضع المعايير، أو على متطلبات نظامية أو تنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي على كل من معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصحح لها بوضع المعايير وعلى المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجهات بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:
- البيئة النظامية والسلوكية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات المتعلقة بسلوك وأداب المهنة ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
  - التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
  - الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
  - الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
  - أدبيات المحاسبة.
- ومتى نشأ تعارض بين إطار التقرير المالي والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجيهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقرير المالي، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالقوة الأعلى.
٦٤. تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث، فإنه يُجسد عادةً مبادئ عريضة بما فيه الكفاية يمكن استخدامها كأساس لتطوير وتطبيق سياسات محاسبية تتسق مع المفاهيم التي تستند إليها متطلبات الإطار.
٧٤. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. إن أطر التقرير المالي التي تشتمل بشكل رئيس على معايير للتقرير المالي صادرة عن جهة مصحح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، تكون في الغالب مُصمّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
٨٤. تُحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً ما الذي يشكّل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقاً لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها. وطبقاً لبعض أطر التقرير المالي الأخرى، قد تشكل قائمة مالية واحدة والإيضاحات المتعلقة بها مجموعة كاملة من القوائم المالية:
- على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام "التقرير المالي في ظل الأساس النقدي للمحاسبة" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أن القائمة المالية الأساس هي قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تعد منشأة في القطاع العام قوائمها المالية وفقاً لذلك المعيار.

● من الأمتلة الأخرى على القوائم المالية المنفردة، التي تشتمل كل منها على ما يتعلق بها من إيضاحات ما يلي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل أو قائمة العمليات.
- قائمة الأرباح المبقاة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة الأصول والالتزامات التي لا تتضمن حقوق الملكية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة الإيرادات والمصروفات.
- قائمة العمليات بحسب خطوط الإنتاج.

٩١. يضع معيار المراجعة (٢١٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المنطبق.<sup>٥</sup> ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠) اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.<sup>٦</sup>

١٠٠. نظراً لأهمية الافتراض الأساس للقيام بالمراجعة، فإن المراجع مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة ٢١ كشرط مسبق لقبول ارتباط المراجعة.<sup>٧</sup>

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

١١١. قد تكون التكاليف الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.<sup>٨</sup>

شكل رأي المراجع (راجع: الفقرة ٨)

١٢١. إن الرأي الذي يبديه المراجع هو عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومع ذلك، فإن شكل رأي المراجع في القوائم المالية سيعتمد على إطار التقرير المالي المنطبق، وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. وتشمل معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية؛ وبالنسبة لهذه الأطر، يشتمل إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على العرض.

١٣١. عندما يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل، كما هو الحال عموماً في القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن الرأي الذي تتطلبه معايير المراجعة يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو عمّا إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة. وعندما يكون إطار التقرير المالي إطار التزام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الجوهرية وفقاً لهذا الإطار. وما لم يُذكر خلاف ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارات في معايير المراجعة إلى رأي المراجع تشمل الرأي بكلا شكليه.

<sup>٥</sup> معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

<sup>٦</sup> معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

<sup>٧</sup> معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

<sup>٨</sup> انظر الفقرة ٦٢١.

## التعريفات

القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(و))

١٤أ. قد تشير بعض أطر التقرير المالي إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

١٥أ. قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق من خلال إحالات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إحالات مرجعية" إحالة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً الإحالة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإحالة المرجعية للمعلومات بشكل مناسب، فإن المعلومات تشكل جزءاً من القوائم المالية.

خطر التحريف الجوهرى (راجع: الفقرة ١٣(ن))

١٦أ. لأغراض معايير المراجعة، يوجد خطر للتحريف الجوهرى عندما تكون هناك إمكانية معقولة لما يلي:

(أ) حدوث التحريف (أي احتمالته):

(ب) أن يكون جوهرياً في حال حدوثه (أي حجمه).

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

١٧أ. يخضع المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.\*

١٨أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

١٩أ. في حالة القيام بارتباطات المراجعة، فإنه للمصلحة العامة يجب أن يكون المراجع مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة ذلك الاستقلال. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المراجع عن المنشأة قدرة المراجع على تكوين رأي المراجعة دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الرأي. ويعزز الاستقلال قدرة المراجع على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

\* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٢٠أ. يتناول معيار إدارة الجودة (١)،<sup>٩</sup> أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار،<sup>١٠</sup> مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات. وضمن هذا النظام الخاص بإدارة الجودة، يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.<sup>١١</sup> ويحدد معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.<sup>١٢</sup> ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً الحالات التي قد يعتمد فيها فريق الارتباط على سياسات أو إجراءات المكتب عند إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات.<sup>١٣</sup>

#### نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ١٥)

٢١أ. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكل في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
- الأحوال التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

٢٢أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها.

٢٣أ. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية للتقييم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويشمل أيضاً النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

٢٤أ. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعو للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.<sup>١٤</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 مستنداً ما قد لا يكون موثقاً، 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>١٥</sup>

٢٥أ. لا يُتوقع أن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعني المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة للوصول إلى التأكيد المعقول.

<sup>٩</sup> معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

<sup>١٠</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣

<sup>١١</sup> معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

<sup>١٢</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

<sup>١٣</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٠

<sup>١٤</sup> معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات ٧-٩

<sup>١٥</sup> معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٤؛ ومعيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١؛ ومعيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرات ١٠ و١١ و١٦

٢٦أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء المراجعة. ويُعزى ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة دون تطبيق ما هو ملائم من معرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثم، الأهداف العامة للمراجع.
- تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

٢٧أ. السمة المميزة للحكم المهني للمأمول من المراجع هي أنه يمارسه مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في اكتساب الكفاءات اللازمة لاتخاذ الأحكام المعقولة.

٢٨أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،<sup>١٦</sup> المراجع في اتخاذ أحكام مدروسة ومعقولة.

٢٩أ. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقاً ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراجع حتى تاريخ تقرير المراجع، ومتسقاً معها.

٣٠أ. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة.<sup>١٧</sup> ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين ٥، ١٧)

#### كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٣١أ. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات منذ المراجعة السابقة قد تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات بالمراجعة الحالية<sup>١٨</sup>) أو من خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)،

<sup>١٦</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

<sup>١٧</sup> معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

<sup>١٨</sup> معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٦

- ومن ثم، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقييمها.
- ٣٢أ. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضها. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بوجود أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.
- ٣٣أ. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.
- ٣٤أ. إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكّن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

#### خطر المراجعة

- ٣٥أ. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهرى وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لذلك الغرض والأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة. ويعد تقييم المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.
- ٣٦أ. لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراجع لرأيه بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهرى، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً غير مهم. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح في متعلق بألية المراجعة؛ ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المراجع، كإلحاق الخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

#### مخاطر التحريف الجوهرى

- ٣٧أ. قد تظهر مخاطر التحريف الجوهرى على مستويين:
- مستوى القوائم المالية عموماً؛
  - مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- ٣٨أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية عموماً إلى مخاطر التحريف الجوهرى التي تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية ككل ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات.
- ٣٩أ. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكّن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية بمستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة. ويستخدم المراجعون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقييم مخاطر التحريف الجوهرى. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراجع نموذجاً يعبر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويعد بعض المراجعين مثل هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.
- ٤٠أ. تتكون مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.
- ٤١أ. يتأثر الخطر الملازم بعوامل الخطر الملازم. وبناءً على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، يتباين مستوى الخطر الملازم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. ويحدد المراجع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها، أثناء آلية التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد أرصدة الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لعدم تأكيد كبير يحيط بتقديرها، على أنها أرصدة حسابات مهمة،

وقد يكون تقييم المراجع للخطر الملازم مرتفعاً فيما يخص المخاطر المتعلقة بذلك على مستوى الإقرارات بسبب ارتفاع عدم التأكد المحيط بالتقدير.

٤٢٠. قد تؤثر أيضاً الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر الملازم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقادماً، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره. وقد تؤثر أيضاً عوامل من داخل المنشأة وبينتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر الملازم المتعلق بإقرار معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

٤٣٠. يُعد خطر الرقابة دالة في فاعلية قيام الإدارة بتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها وصونها لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائياً، وذلك بسبب المحدودية الملازمة لأدوات الرقابة. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء أو الغلطات البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير المناسب من قِبَل الإدارة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الرقابة سيظل موجوداً بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة الظروف التي يكون المراجع في ظلها مطالباً باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم اتخاذها.<sup>١٩</sup>

٤٤٠. يمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية بصورة كمية، بنسب مئوية مثلاً، أو صورة غير كمية. وعلى أية حال، تُعد حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في إجراء تلك التقييمات. وتشير معايير المراجعة عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهرية" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ومع ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تقييم الخطر الملازم بشكل منفصل عن خطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

٤٥٠. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.<sup>٢٠</sup>

٤٦٠. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

#### خطر الاكتشاف

٤٧٠. عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الجوهرية التي يعتقد المراجع بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراجع إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

٤٨٠. يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولذلك، فهو دالة في فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراجع. وتساعد أمور مثل:

- التخطيط الكافي؛
- التعيين الصحيح للعاملين في فريق الارتباط؛
- ممارسة نزعة الشك المهني؛
- الإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها،

<sup>١٩</sup> معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"، الفقرات ٦-١٧

<sup>٢٠</sup> معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

في تعزيز فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها، والحد من إمكانية اختيار المراجع لإجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة المناسبة، أو إساءة تفسير نتائج المراجعة.

٤٩أ. يحدد معيار المراجعة (٣٠٠)<sup>٢١</sup> ومعيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراجع للمخاطر المقيّمة. ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للمراجعة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الاكتشاف سيظل موجوداً بصفة دائمة.

#### القيود الملازمة للمراجعة

٥٠أ. لا يُتوقع من المراجع، بل لا يمكنه، أن يخفض خطر المراجعة إلى مستوى الصفر، ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للمراجعة، يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من:

- طبيعة التقرير المالى؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

#### طبيعة التقرير المالى

٥١أ. ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالى المنطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقييمات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجةً لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالباً ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالى المنطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة.<sup>٢٢</sup>

#### طبيعة إجراءات المراجعة

٥٢أ. توجد قيود عملية ونظامية على قدرة المراجع في الحصول على أدلة المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- يُحتمل ألا تقوم الإدارة أو غيرها، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، بتوفير المعلومات الكاملة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، أو تلك التي قد يطلها المراجع. وبناءً عليه، لا يستطيع المراجع التأكد من اكتمال المعلومات، حتى ولو قام المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة للوصول إلى تأكيد بأنه قد تم الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة.
- قد ينطوي الغش على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه. ولذلك، فإن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد تكون غير فعّالة في الكشف عن تحريف متعمد ينطوي، على سبيل المثال، على تواطؤ لتزوير الوثائق التي قد تتسبب في اعتقاد المراجع بأن أدلة المراجعة صحيحة وهي ليست كذلك. فالمراجع غير مدرب، ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التحقق من صحة المستندات.
- لا تُعد المراجعة تحريماً رسمياً في مخالقات مزعومة. وعليه، فإن المراجع ليست لديه سلطات قانونية خاصة، مثل سلطة التفتيش، التي قد تكون ضرورية لإجراء مثل هذا التحري.

<sup>٢١</sup> معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

<sup>٢٢</sup> معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" ومعيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأى والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٢

٥٣أ. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويساعد التخطيط المناسب في إتاحة الوقت الكافي والموارد الكافية للقيام بالمراجعة. وعلى الرغم من ذلك، فملاءمة المعلومات، وبالتالي قيمتها، تميل إلى التناقص بمرور الوقت، ويجب أن تتم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. وهذا معترف به في بعض أطر التقرير المالي (انظر، على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة). ولذلك، فهناك توقع من مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع سوف يُكوّن رأياً في القوائم المالية خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة، مع الاعتراف بأنه يصعب عملياً التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة أو متابغة كل الأمور باستفاضة بافتراض أن المعلومات فيها أخطاء أو غش، حتى يثبت العكس.

٥٤أ. ونتيجة لذلك، فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بما يلي:

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛
- توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثاً عن التحريفات.

٥٥أ. في ضوء المناهج المبينة في الفقرة ٥٤أ، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراجع أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:

- أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها؛<sup>٢٣</sup>
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساساً معقولاً للمراجع لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة.<sup>٢٤</sup>

أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة

٥٦أ. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة 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 تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
- وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (٥٥٠) لمزيد من التفصيل.
- حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) لمزيد من التفصيل.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (٥٧٠) لمزيد من التفصيل.

وتحدد معايير المراجعة ذات الصلة إجراءات مراجعة معينة للمساعدة في التخفيف من تأثير القيود الملازمة.

٥٧أ. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهرية

<sup>٢٣</sup> معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣

<sup>٢٤</sup> معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" ومعيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

<sup>٢٥</sup> معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

<sup>٢٦</sup> معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

<sup>٢٧</sup> معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويتحدد ما إذا كان المراجع قد نفذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى مناسبة تقرير المراجع على أساس تقويم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراجع.

### القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٨)

- ٥٨أ. توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.
- ٥٩أ. يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه. وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.
- ٦٠أ. عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. ولا تغلب معايير المراجعة على الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقاً للأنظمة أو اللوائح فقط سيعيد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.
- ٦١أ. قد يقوم المراجع أيضاً بالمراجعة وفقاً لكلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة، ومعايير المراجعة الخاصة بدولة أو سلطة معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بذلك الإقليم أو البلد.\*

### اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

- ٦٢أ. تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالارتباطات في القطاع العام. ومع ذلك، فقد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام بالتكليف الرسمي الصادر بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام الناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى (مثل التوجيهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات السلطات المعنية بإصدار الأنظمة)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. ولا تتعامل معايير المراجعة مع هذه المسؤوليات الإضافية. وربما يكون قد تم التعامل مع هذه المسؤوليات في إصدارات "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة"، أو إصدارات الجهات الوطنية لوضع المعايير، أو في الإرشادات التي تطورها الهيئات المسؤولة عن المراجعة الحكومية.

### محتوى معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

- ٦٣أ. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضاً على مقدمة توفر سياقاً مناسباً للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضاً على تعريفات. ولذلك، فإن نصّ المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.
- ٦٤أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار مراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:
- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله، بما في ذلك في بعض المعايير مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، أسباب طلب تنفيذ الإجراء.
  - قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة. وفي بعض المعايير، مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يتم عرض الأمثلة داخل مربعات.

\* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) بالتحويل إلى المعايير الدولية للمراجعة وفقاً لخطة التحول المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة، فإنه لن يكون هناك مجموعتين من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرة على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلبات، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

٦٥أ تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

٦٦أ قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أموراً مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.
- موضوع المعيار.
- المسؤوليات الخاصة بالمراجع وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

٦٧أ قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق معايير المراجعة وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعروفة في معايير المراجعة. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في معايير المراجعة للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

٦٨أ عندما يكون ذلك مناسباً، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيار المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الأصغر ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة عند مراجعة مثل هذه المنشآت. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراجع عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

#### اعتبارات التدرج

٦٩أ تم إدراج اعتبارات خاصة بالتدرج في بعض المعايير (مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً. والمنشآت الأقل تعقيداً هي المنشآت التي قد تنطبق عليها الخصائص الموضحة في الفقرة ٧١أ.

٧٠أ تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تضمنتها بعض المعايير مراعاةً للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض هذه الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الأصغر المدرجة.

٧١أ لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:

(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة انصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة):

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

- (١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
- (٢) أعمال بسيطة لمسك الدفاتر؛ أو
- (٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
- (٤) نُظْم بسيطة للرقابة الداخلية؛ أو

(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الأصغر.

٧٢أ. تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية

٧٣أ. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية التي تضمنتها بعض المعايير (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) لشرح كيف أن المراجع قد يطبق متطلبات معينة عند استخدام أدوات وأساليب آلية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٢١)

٧٤أ. يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطاً بين المتطلبات والأهداف العامة للمراجع. وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراجع على النتيجة المرجوة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراجع فيما يلي:

● فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك؛

● اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق تلك الأهداف في الظروف الخاصة بالمراجعة.

٧٥أ. يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراجع، المنصوص عليها في الفقرة (١١) من هذا المعيار. وكما هو شأن الأهداف العامة للمراجع، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود الملازمة للمراجعة.

٧٦أ. عند استخدام الأهداف، يُطالب المراجع بمراجعة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك، كما هو مبين في الفقرة ٥٨أ، إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراجع تبني موقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلاً، يتضمن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، جملة أمور من بينها، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراجع للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقيمة، على الترتيب. وتنطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)) في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها. ومن ثم، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، يأخذ المراجع في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ المزيد من إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٢١أ)

٧٧أ. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساساً كافياً لتحقيق المراجع للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراجع هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة ولتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

٧٨١. يتعين على المراجع استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراجع. وإذا خلص المراجع، نتيجة لذلك، إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فإنه قد يتبع عندئذ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة ٢١ (ب):

- تقويم ما إذا كان قد تم، أو سيتم، الحصول على أدلة مراجعة أخرى ذات صلة نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى؛ أو
- توسيع نطاق العمل الذي يتم تنفيذه عند تطبيق واحد أو أكثر من المتطلبات؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما يكون من المتوقع أن أياً مما ذكر أعلاه لن يكون عملياً أو لن يكون ممكناً في ظل الظروف القائمة، فلن يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ويكون مطالباً بموجب معايير المراجعة بتحديد تأثير ذلك على تقريره أو على قدرته على إتمام الارتباط.

#### الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

المتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٢)

٧٩٩. في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين (وبالتالي جميع متطلباته) غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)٢٨ صلة بالمنشأة.

٨٠١. قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة. ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط. وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحاً أو ضمناً، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراجع إذا كان هناك تقييد للنطاق<sup>٢٩</sup> يمثل متطلباً مشروطاً بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة،<sup>٣٠</sup> والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،<sup>٣١</sup> والذي يعتمد على مطالبة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

وفي بعض الحالات، قد يُعبّر عن المتطلب على أنه مشروط بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بالانسحاب من ارتباط المراجعة، عندما يكون الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، أو قد يكون المراجع مطالباً بعمل شيء ما، ما لم يكن محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح. واعتماداً على الإقليم، فإن السماح أو المنع النظامي أو التنظيمي قد يكون صريحاً أو ضمناً.

الخروج عن متطلب (راجع: الفقرة ٢٣)

٨١١. يحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراجع عن متطلب ذي صلة.<sup>٣٢</sup> ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

الفشل في تحقيق الهدف (راجع: الفقرة ٢٤)

٨٢١. يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع. ويأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة

<sup>٢٨</sup> معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

<sup>٢٩</sup> معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

<sup>٣٠</sup> معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩

<sup>٣١</sup> معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"، الفقرة ١٣

<sup>٣٢</sup> معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ١٢

التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، وتقويم المراجع لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة. وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراجع من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراجع للمزيد من إجراءات المراجعة أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقاً للفقرة ٢١، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

٨٣أ. يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يستوفي متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلاً على الأساس الذي يستند إليه المراجع في استنتاجه بشأن تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراجع في تقويم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in August 2024 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2025, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٥ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أغسطس ٢٠٢٤ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من هذا الكتاب هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>