

**المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المحدث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك
عمل مراجعي مكونات المجموعة)**

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية
للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المحدث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجع مكونات المجموعة)

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

المقدمة

١١-١	.....	نطاق هذا المعيار
١٢	.....	تاريخ السريان
١٣	.....	الأهداف
١٥-١٤	.....	التعريفات
		المطلبات
١٦	.....	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة
٢١-١٧	.....	القبول والاستمرار
٢٩-٢٢	.....	الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة
٣٢-٣٠	.....	فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة
٣٤-٣٣	.....	التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقديرها
٣٦-٣٥	.....	الأهمية النسبية
٤٤-٣٧	.....	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيدة
٤٨-٤٥	.....	تقدير التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله
٥٠-٤٩	.....	الأحداث اللاحقة
٥٢-٥١	.....	تقدير مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
٥٣	.....	تقرير المراجع
٥٨-٥٤	.....	الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحكمة في المجموعة
٥٩	.....	التوثيق
		المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١٨-١٧	.....	نطاق هذا المعيار
٢٨-١٩١	.....	التعريفات
٣١١-٢٩١	.....	مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة
٤٦١-٣٢١	.....	القبول والاستمرار

٨٧١-٤٧١	الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة
١٠٧١-٨٨١	فهم المجموعة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة
١١٥١-١٠٨١	التعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقيمها ..
١٢٣١-١١٦١	الأهمية النسبية ..
١٤٣١-١٢٤١	الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى المقيمة ..
١٤٩١-١٤٤١	تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله ..
١٥٠١	الأحداث اللاحقة ..
١٥٦١-١٥١١	تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ..
١٥٨١-١٥٧١	تقرير المراجع ..
١٦٥١-١٥٩١	الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحكمة في المجموعة ..
١٨٢١-١٦٦١	التوثيق ..
الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ل توفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة	
الملحق الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة	
الملحق الثالث: أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) ("المحدث") "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعى مكونات المجموعة)" جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

المقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تطبق المعايير الدولية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية للمجموعات (مراجعة المجموعة). وينتقل هذا المعيار اعتبارات خاصة تتطابق على مراجعة المجموعة، بما في ذلك عندما يتم إشراك مراجع المكونات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو توسيع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة على مراجعة المجموعة، وبخاصة معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^١ ومعيار المراجعة (٢٣٠)^٢ ومعيار المراجعة (٣٠٠)^٣ ومعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^٤ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٥. (راجع: الفقرتين ١١، ٢١، ٢٧، ٣٥-٣٦).
٢. تشتمل القوائم المالية للمجموعة على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد، كما هو موضح في الفقرة (ك). ولا يقتصر مصطلح آلية التوحيد المستخدم في هذا المعيار على إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وإنما يشير أيضاً إلى عرض القوائم المالية المجموعة، وإلى تجميع المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل مثل الفروع أو الأقسام. (راجع: الفقرات ١١-١٤).
٣. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، قد يكون مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية بخلاف مراجعة المجموعات عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا المعيار مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.
٤. قد يتم تنظيم المجموعات بطرق متعددة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب المنشآت النظامية أو غيرها (على سبيل المثال، منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية). وفي حالات أخرى، قد يتم تنظيم المجموعة حسب الموقع الجغرافي، أو حسب الوحدات الاقتصادية الأخرى (بما في ذلك الفروع أو الأقسام)، أو حسب الوظائف أو الأنشطة التجارية. وفي هذا المعيار، يشار إلى هذه الأشكال المختلفة للتنظيم، مجتمعة، بلفظ "المنشآت أو وحدات العمل". (راجع: الفقرة ٦).
٥. يحدد مراجع المجموعة منهجاً مناسباً للتخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. ولهذا الغرض، يستخدم مراجع المجموعة الحكم المبني عند تحديد المكونات التي تستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. ويستند هذا التحديد إلى فهم مراجع المجموعة للمجموعة وبيئتها، وعوامل أخرى مثل القدرة على تنفيذ إجراءات المراجعة مركزياً، أو وجود مراكز للخدمة المشتركة، أو توفر نظم معلومات ورقابة داخلية مشتركة. (راجع: الفقرات ٦-٩).

إشراف مراجع المكونات

٦. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^٦ من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند مراجعة المجموعات، قد يكون من بين هذه الموارد مراجع المكونات. ولهذا يتطلب هذا المعيار من مراجع المجموعة تحديد طبيعة مشاركة مراجع المكونات، وتقوية هذه المشاركة ومداها.
٧. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات بغية توفير المعلومات، أو تنفيذ أعمال المراجعة، للوفاء بمتطلبات هذا المعيار. وقد يتتوفر لدى مراجع المكونات خبرة أكبر ومعرفة أعمق مما لدى مراجع المجموعة بشأن المكونات وبيئتها (بما في ذلك الأنظمة واللوائح المحلية وممارسات

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

^٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

^٣ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها"

^٥ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجعة للمخاطر المُتحمّلة"

^٦ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١١

^٧ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

العمل واللغة والثقافة). وعليه، فإنه يمكن إشراك مراجع المكونات في جميع مراحل مراجعة المجموعة، وهو ما يتم في الغالب. (راجع: الفقرتين ١١١، ١٠)

٨. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.^٨ ويشمل خطر الاكتشاف عند مراجعة المجموعة خطر أن مراجع أحد مكونات المجموعة قد لا يكتشف تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، وهذا التحريف قد يتسبب في حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة وقد لا يكتشفه مراجع المجموعة. ولهذا يتطلب هذا المعيار المشاركة الكافية والمناسبة من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، في عمل مراجع المكونات ويشدد على أهمية الاتصال المتداول بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات. ويوضح هذا المعيار أيضاً الأمور التي يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتقويم مدى توجيهه لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣١)

نزعه الشك المهني

٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،^٩ فإن فريق الارتباط مطالب بالتخفيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها مع التحلي بنزعه الشك المهني، ومتطلب بممارسة الحكم المهني. وقد يتم إبداء الممارسة المناسبة لنزعه الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته، بما في ذلك من خلال التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعه الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد تشتمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعه الشك المهني. (راجع: الفقرات ١٤-١٨)

التدرج

١٠. يستهدف هذا المعيار جميع الارتباطات الخاصة بمراجعة المجموعات، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق الطبيعة الخاصة بمراجعة كل مجموعة وظروفها. وعلى سبيل المثال، عندما يتولى مراجع المجموعة مراجعة المجموعة بالكامل، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة مراجع المكونات. وقد تكون هذه هي الحال عندما يكون مراجع المجموعة قادراً على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مركزي أو قادراً على تنفيذ الإجراءات في المكونات دون إشراك مراجع المكونات. وقد تفيد أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين ١١٩ وأ ١٢٠ عند تطبيق هذا المعيار في هذه الظروف.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المجموعة

١١. يظل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول النهائي، ومن ثم فهو المسئّل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وُتستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن..." أو "يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، على الترتيب، بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، بمن فيهم مراجع المكونات. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٩)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمجموعات للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) فيما يخص قبول ارتباط مراجعة المجموعة والاستمرار فيه، تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة؛

^٨ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة" ، الفقرة ٣٤

^٩ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و ١٦

- (ب) التعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التي تم تقييمها;
- (ج) المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجعى المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصال معهم بوضوح بشأن نطاق عملهم وتوقيقه، وتقديم نتائج ذلك العمل؛
- (د) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك فيما يتصل بالعمل الذينفذ مراجعو المكونات، كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
- (أ) خطر التجميع: احتمال أن يتتجاوز مجموع التحريرات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقواعد المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٩١)
- (ب) المكون: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ٢٠١)
- (ج) مراجع المكون: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات لأغراض مراجعة المجموعة. وبعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط^{١٠} عند مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٣١)
- (د) إدارة المكون: الإدارة المسئولة عن المكون. (راجع: الفقرة ٢٤١)
- (ه) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات: مبلغ يقوم مراجع المجموعة بتعيينه لتخفيف خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالمكونات.
- (و) المجموعة: المنشأة المعدة للتقرير، المعد لها القوائم المالية للمجموعة.
- (ز) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- (ح) مراجع المجموعة: الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وأعضاء فريق الارتباط بخلاف مراجعى المكونات. ويتولى مراجع المجموعة المسؤولية عما يلي:
- (١) تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطه مراجعة المجموعة؛
 - (٢) توجيه مراجعى المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم؛
 - (٣) تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- (ط) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
- (ي) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: الشريك المسؤول عن الارتباط^{١١} الذي يتولى المسؤولية عن مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ٢٥١)
- (ك) القوائم المالية للمجموعة: قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. ولأغراض هذا المعيار، تشمل آلية التوحيد: (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(د)

^{١١} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(ج)

- (١) التوحيد أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة^(*) أو عرض المعلومات المالية، الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو نفس الإدارة،
- (٢) في قوائم مالية مُجمَّعة؛ أو تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.
- (٣) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- (م) الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة: الأهمية النسبية للتنفيذ^{١٢} فيما يتعلق بالقوائم المالية للمجموعة ككل، على النحو الذي يحدده مراجع المجموعة.
١٥. الإشارة في هذا المعيار إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي ينطبق على القوائم المالية للمجموعة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة

١٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{١٣}، يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط مراجعة المجموعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرتين ٢٩٠، ٣٠)
- (أ) تحمل المسؤولية عن توفير بيئة لارتباط مراجعة المجموعة تشديد على السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٣١١)
- (ب) المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك في عمل مراجع المكونات، بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه.

القبول والاستمرار

١٧. قبل قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات ٣٥٢-٣٥١)
١٨. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعد قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ٣٦١)

شروط الارتباط

١٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٢١٠)، يجب على مراجعة المجموعة الحصول على موافقة إدارة المجموعة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن تزويد فريق الارتباط بما يلي: (راجع: الفقرة ٣٧١)
- (أ) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون إدارة المجموعة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية للمجموعة مثل السجلات والوثائق وغيرها؛
- (ب) المعلومات الإضافية التي قد يتطلبها فريق الارتباط من إدارة المجموعة أو إدارات المكونات لغرض مراجعة المجموعة؛
- (ج) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المجموعة يرى فريق الارتباط أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسسي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسسي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

^{١٢} معيار المراجعة (٢٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ٩ و ١١

^{١٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

^{١٤} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرتان ٦(ب) و ٨(ب)

القيود الخارجية عن سيطرة إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢٠. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن إدارة المجموعة لا تستطيع تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات أو الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة بسبب قيود خارجة عن سيطرة إدارة المجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٤٣٦-٤٣٨)

القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢١. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٦٤)

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لهذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إما:

(١) عدم قبول الارتباط، في حالة الارتباط لأول مرة، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المتكرر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(٢) الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة قدر الإمكان، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكناً لأي سبب آخر.

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

٢٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٠٠)،^{١٥} يجب على مراجع المجموعة تحديد استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وخطة لمراجعة المجموعة، وتحديثها عند اللزوم. وفي سبيل ذلك، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات ٤٧٥-٤٧٦)

(أ) المكونات التي تستشهد بتنفيذ أعمال المراجعة؛ (راجع: الفقرة ٥١٥)

(ب) الموارد الازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة مشاركة مراجع المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومدتها. (راجع: الفقرات ٥٢٥-٥٢٦)

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

٢٣. عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون. (راجع: الفقرة ٥٧٥)

٢٤. أقناء التقويم المنصوص عليه في الفقرة ٢٢، يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. (راجع: الفقرة ٥٨٥)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

٢٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٦} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسئولية عما يلي: (راجع: الفقرات ٥٩٥، ٦٠١، ٨٧٥)

(أ) إحاطة مراجع المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه؛

(ب) التأكد مما إذا كان مراجع المكونات يفهمون المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، وسيلتزمون بها، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

^{١٥} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرات ١١٠-١١٧

^{١٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧

موارد الارتباط

٢٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٧} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات ٦٨١-٦١٥)
(أ) التحقق من أن مراجع المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه في المكون؛
(ب) في حال قيام المكتب الخاص بمراجع المجموعة بتوفير معلومات عن نتائج آلية المتابعة والتصحيح أو التقصيات الخارجية فيما يتعلق بمراجع المكون أو في حال توفر تلك المعلومات بأية طريقة أخرى للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، تحديد مدى صلة هذه المعلومات بالتحقق المنصوص عليه في الفقرة (٢٦) (أ) الذي يقوم به مراجع المجموعة.
٢٧. يجب على مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون في الحالات الآتية:
(أ) إذا لم يتلزم مراجع المكون بالمتطلبات المслكية ذات الصلة التي تتطابق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛^{١٨} أو (راجع: الفقرتين ٦٩١، ٦٩٢)
(ب) إذا كانت لدى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الواردة في الفقرات ٢٣-٢٦. (راجع: الفقرة ٧١١)
- ### تنفيذ الارتباط
٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{١٩} يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤلية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، مع مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرات ٧٧٢-٧٧١)
(أ) المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحرير الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؛
(ب) المجالات التي تنطوي على أحكام مهمة أثناء مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مراجع المكونات

٢٩. يجب على مراجع المجموعة الاتصال مع مراجع المكونات لإبلاغهم بمسؤوليات كل منهم وبما يتوقعه منهم، بما في ذلك توقعه بحدوث الاتصالات بينه وبينهم في الأوقات المناسبة طوال مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ٨٧١-٨٧٢)

فهم المجموعة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

٣٠. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٢٠} يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤلية عن التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات ٨٨١-٩٢١)
(أ) المجموعة وبيتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرات ٩٣١-٩٥١)
(١) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:
أ. الواقع الذي تزاول فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛
ب. طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابهها عبر المجموعة؛
ج. مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة؛

^{١٧} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٢٥ و ٢٦

^{١٨} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

^{١٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩

^{٢٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٢٧-٢٩

- (٢) العوامل التنظيمية التي تؤثر على المنشآت ووحدات العمل في المجموعة؛
- (٣) التدابير المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشآت أو وحدات العمل؛
- (ب) إطار التقرير المالي المنطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة؛
- (ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:
- (١) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛ (راجع: الفقرات ٩٦-٩٩، ٢١-٢٤)
- (٢) ما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه؛ (راجع: الفقرات ١٠١-١٠٢)
- (٣) آلية التوحيد التي تستخدمها المجموعة، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، إن وجدت، وتعديلات التوحيد؛
- (٤) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة ومسؤوليات إعداد التقرير المالي ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمجموعة. (راجع: الفقرات ١٠٣-١٠٤)

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

٣١. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجع المكونات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة ٦٦)
- (أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميمها أو تنفيذ مراجع المكون لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛
- (ب) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٥)، العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون؛ (راجع: الفقرة ١٠٧)
- (ج) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٧)، الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو التي حددتها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون.
٣٢. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بما يلي:
- (أ) الأمور المتعلقة بالمعلومات المالية للمكون التي يحدد مراجع المكون أنها ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواء بسبب الغش أو الخطأ؛
- (ب) العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديدتها في السابق؛ (راجع: الفقرة ١٠٧)
- (ج) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع المكون قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

التعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٢٣} وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة ٣٠، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما فيها ما يتعلق بأالية التوحيد. (راجع: الفقرات ١٠٨-١١٣)

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

٣٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٢٤} يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول

^{٢١} معيار المراجعة (٥٥). "الأطراف ذات العلاقة" ، الفقرة ١٧

^{٢٢} معيار المراجعة (٥٧). "الاستمرارية"

^{٢٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٢٨-٣٤

^{٢٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

عليها من إجراءات تقييم المخاطر التي نفذها هو ومتراجم المكونات توفر أساساً للتعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين ١١٤، ١١٥)

الأهمية النسبية

٣٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٢٠)،^{٢٥} ومعيار المراجعة (٤٥٠)،^{٢٦} وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر مكونات مختلفة، يجب على متراجم المجموعة تحديد ما يلي لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها:

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات. ولغرض مواجهة خطر التجمع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. (راجع: الفقرات ١١٦-١٢٠)

(ب) الحد الذي إذا تخطته التحريرات التي تم التعرف عليها في المعلومات المالية للمكون فيجب الإبلاغ عنها إلى متراجم المجموعة. ولا يجوز أن يتجاوز هذا الحد المبلغ الذي يعتبر تافهاً بشكل واضح للقواعد المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة ١٢١)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣٦. يجب على متراجم المجموعة إبلاغ متراجم المكون بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرة ٣٥. (راجع: الفقرتين ١٢٢١، ١٢٣١)

الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى المقيمة

٣٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،^{٢٧} يجب على متراجم المجموعة تحمل المسؤلية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، بما في ذلك تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك المكونات وتوقيتها ومداها. (راجع: الفقرات ١٢٤١-١٣٩١)

آلية التوحيد

٣٨. يجب على متراجم المجموعة تحمل المسؤلية عن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التوحيد. ويجب أن يشمل هذا: (راجع: الفقرة ١٤٠)

(أ) تقويم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على آليات التوحيد الفرعية عند الاقتضاء؛

(ب) تقويم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، ومدى اكتمالها ودققتها؛ (راجع: الفقرة ١٤١)

(ج) تقويم ما إذا كانت اتجاهات الإدارة أثناء آلية التوحيد تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(د) الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.

٣٩. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على متراجم المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل تلك المعلومات المالية بشكل مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها.

٤٠. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل تختلف نهاية فترة تقريرها المالي عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على متراجم المجموعة تحمل المسؤلية عن تقويم ما إذا كان قد تم إجراء تعديلات مناسبة على تلك المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

^{٢٥} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١١

^{٢٦} معيار المراجعة (٤٥٠)، "تقويم التحريرات /المكتشفة خلال المراجعة" ، الفقرة ٥

^{٢٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٦، ٧

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

٤٤. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، فإنه يجب عليه الاتصال بمراجع المكون بشأن الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أو مراجع المكون أنها ذات صلة بتصميم الاستجابات لمخاطر التحرير الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
٤٥. فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحرير الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعايير المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، التي يحدد مراجع المكون بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على مراجع المجموعة تقويم مدى مناسبة تصميم تلك الإجراءات وتنفيذها. (راجع: الفقرة ١٤٢١)
٤٦. عندما ينفذ مراجع المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على آلية التوحيد، بما في ذلك على آليات التوحيد الفرعية، يجب على مراجع المجموعة تحديد طبيعة ومدى توجيهه لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة ١٤٣٢)
٤٧. يجب على مراجع المجموعة التتحقق مما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في التبليغ الذي يرد من مراجع المكون (انظر الفقرة ٤٥(أ)) هي المعلومات المالية التي تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

٤٨. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة ١٤٤٢)
- (أ) تحديد المعلومات المالية التي طلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات المراجعة عليها؛
 - (ب) ما إذا كان مراجع المكون قد نفذ العمل الذي طلبه منه مراجع المجموعة؛
 - (ج) ما إذا كان مراجع المكون قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛
 - (د) المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛
 - (هـ) التحريرات المصححة وغير المصححة في المعلومات المالية للمكون التي تعرف عليها مراجع المكون والتي تتجاوز الحد الذي قام مراجع المجموعة بالإبلاغ به وفقاً للفقرة ٣٦؛ (راجع: الفقرة ١٤٥)
 - (و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
 - (ز) توضيح لأي أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية تم التعرف عليها من خلال إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛
 - (ح) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتوارد فيها إدارة المكون، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى المكون، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحرير جوهري في المعلومات المالية للمكون؛
 - (ط) الأمور الأخرى المهمة التي قام مراجع المكون بإبلاغها، أو التي يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحكمة في المكون؛
 - (ي) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو يحدد مراجع المكون أنه من المناسب لفت انتباه مراجع المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبتها مراجع المكون من إدارة المكون؛
 - (ك) النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون. (راجع: الفقرة ١٤٦)

٤٩. يجب على مراجع المجموعة:
- (أ) مناقشة الأمور المهمة الناشئة عن الاتصالات مع مراجع المكون، بما في ذلك التبليغات التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥، مع مراجع المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛
 - (ب) تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة. وفي حال عدم وفاء تلك الاتصالات بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة النظر في الآثار المتربة على ذلك فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة ١٤٧)

٤٧. يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر فيما يلي: (راجع: الفقرتين ١٤٨١، ١٤٩١)

(أ) طبيعة العمل الذي نفذه مراجع المكون وتوقيته ومداه؛

(ب) كفاءة مراجع المكون وقدراته التي تم التحقق منها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)؛

(ج) التوجيه المقدم لمراجع المكون والإشراف عليه وفحص عمله.

٤٨. إذا استنتج مراجع المجموعة أن عمل مراجع المكون لا يفي بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحديد إجراءات المراجعة الزائدة التي سيتم تنفيذها، وما إذا كان الذي سيقوم بتنفيذها مراجع المكون أو مراجع المجموعة.

الأحداث اللاحقة

٤٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٥٦٠)،^{٢٨} يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تنفيذ إجراءات تهدف إلى التعرف على الأحداث التي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك حسب مقتضى الحال مطالبة مراجع المكونات بتنفيذ تلك الإجراءات. (راجع: الفقرة ١٥٠.)

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

٥٠. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكونات بإبلاغه إذا أصبحوا على دراية بأحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة ١٥٠.)

تقدير مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

٥١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،^{٢٩} يجب على مراجع المجموعة تقدير ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك من الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات، لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات ١٥١١-١٥٥١.)

٥٢. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقدير التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة بسبب أي تحريرات غير مصححة (تعرف عليها مراجع المجموعة أو أبلغ عنها مراجعو المكونات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة ١٥٦١.)

تقرير المراجع

٥٣. لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجع المكونات، ما لم تطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين ١٥٨١، ١٥٧١.)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٥٤. يجب على مراجع المجموعة إعطاء إدارة المجموعة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها، بما في ذلك نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة. (راجع: الفقرة ١٥٩١.)

٥٥. في حال وجود غش يكتشفه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليه (انظر الفقرة ٤٤(ج)), أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غش، يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة

^{٢٨} معيار المراجعة (٥٦٠)."الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ٦، ٧

^{٢٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ١٦٠)

٥٦. قد يُطلب من مراجع المكون بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لمنشأة أو وحدة عمل تشكل جزءاً من المجموعة. وفي تلك الحالة، يجب على مراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بإعلام إدارة المنشأة أو وحدة العمل بأي أمر يصبح مراجعة المجموعة على دراية به، قد يكون مهماً للقواعد المالية الخاصة بالمنشأة أو وحدة العمل، ولكن إدارة المنشأة أو وحدة العمل قد لا تكون على دراية به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر إلى إدارة المنشأة أو وحدة العمل، فيجب على مراجع المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على مراجع المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، النظر فيما إذا كان سيشير على مراجع المكون بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية لمنشأة أو وحدة العمل إلى حين حل الأمر. (راجع: الفقرتين أ١٦١، أ١٦٢)

الاتصال بال وكلفين بالحكمة في المجموعة

٥٧. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ المكلفين بالحكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبهما معيار المراجعة (٢٦٠)^{٣٠} ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(أ) نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة وطبيعة مشاركة مراجع المجموعة المخطط لها في الأعمال التي سينفذها مراجعو المكونات. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(ب) الحالات التي أثار فيها الفحص الذي أجراه مراجع المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات مخاوف بشأن جودة عمل ذلك المراجع، وكيفية مواجهة مراجع المجموعة لتلك المخاوف.

(ج) أي قيود على نطاق مراجعة المجموعة، ومثال ذلك، الأمور المهمة فيما يتعلق بالقيود المفروضة على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات.

(د) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتوارد فيها إدارة المجموعة، أو إدارات المكونات، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية

٥٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٥)^{٣١}، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أي أوجه قصور تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة إلى المكلفين بالحكمة في المجموعة أو إلى إدارة المجموعة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر في أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها مراجعو المكونات وتم الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة وفقاً للفقرة أ(ز). (راجع: الفقرة أ١٦٥)

الوثيق

٥٩. وفقاً لمعايير المراجعة (٢٣٠)^{٣٢}، فإن توثيق أعمال المراجعة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات يلزم أن يكون كافياً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الأمور المهمة التي نشأت أثناء مراجعة المجموعة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)^{٣٣}، يجب على مراجع المجموعة أن يُضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٦٦١-١٦٩١، ١٧٩١-١٨٢١)

(أ) الأمور المهمة المتعلقة بالقيود على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات داخل المجموعة التي تم النظر فيها قبل اتخاذ القرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه، أو التي نشأت بعد القبول أو الاستمرار، وكيفية مواجهة تلك الأمور.

(ب) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٧٠)

^{٣٠} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بال وكلفين بالحكمة"

^{٣١} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكمة والإدارة"

^{٣٢} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة (٢٣).

^{٣٣} معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ٣-١، ١١-٩، ٦، ٧، والملحق

- (ج) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، والحد الذي يلزم عنده الإبلاغ عن التحريرات في المعلومات المالية للمكونات إلى مراجع المجموعة.
- (د) الأسماء الذي استند إليه مراجع المجموعة فيتحقق من أن مراجع المكونات يحضون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات. (راجع: الفقرة ١٧١)
- (ه) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة وفقاً للفقرة (٣٠) (ج):
- (و) طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء، فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات وفقاً للفقرة ٤٧. (راجع: الفقرات ١٧٨-١٧٢)
- (ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجع المكونات، بما في ذلك:
- (١) الأمور المتعلقة بالغش أو الأطراف ذات العلاقة أو الاستمرارية، إن وجدت، التي تم الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٣٢.
- (٢) الأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، وفقاً للفقرة ٤٥، بما في ذلك كيفية مواجهة مراجع المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجع المكونات أو إدارات المكونات أو إدارة المجموعة.
- (ح) تقويم مراجع المجموعة، واستجابته، لنتائج أو استنتاجات مراجع المكونات بشأن الأمور التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

* * *

المواد التطبيقية والممواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

١١. يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب الاقتضاء، عند تطبيق المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك فيما يخص توجيهه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.
١٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١)^{٣٤} الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لوجودها. ويناقش معيار إدارة الجودة (٢)^{٣٥} مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤولياته فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، بما في ذلك فيما يخص مراجعة المجموعة.
١٣. قد تقوم أيضاً إحدى المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بإعداد قوائم مالية لمجموعة خاصة بها تحتوي على المعلومات المالية لتلك المنشآت أو وحدات العمل التي تشتمل عليها المنشأة أو وحدة العمل (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية لتلك المجموعات الفرعية التي يتم تنفيذها لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها.
١٤. قد تشتمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في موقع متعدد، مثل المصرف الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في موقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة أو نظم معلومات منفصلة لها (بما في ذلك دفاتر أستاذ عامة منفصلة) ويتم تجميع المعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشأة النظامية، فإن القوائم المالية تلك تستوفي تعريف القوائم المالية للمجموعة لأنها تحتوي على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد.
١٥. في بعض الحالات، قد تقوم المنشأة النظامية الواحدة بتكوين نظام معلوماتها لتسجيل المعلومات المالية لأكثر من منتج واحد أو خدمة واحدة، لأغراض التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية. وفي هذه الظروف، لا تُعد القوائم المالية للمنشأة قوائم مالية لمجموعة نظراً لعدم وجود تجميع معلومات مالية خاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. وعلاوة على ذلك، لا

^{٣٤} المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

^{٣٥} معيار إدارة الجودة (٢)"فحوصات جودة الارتباطات"

ينشأ عن القيام بتسجيل معلومات منفصلة (على سبيل المثال، في دفاتر أستاذ مساعدة) لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية منشآت أو وحدات عمل منفصلة (على سبيل المثال، أقسام) لأغراض هذا المعيار.

المجموعات والمكونات (راجع: الفقرتين ٤، ٥)

٦٢. قد يكون نظام معلومات المجموعة، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، متفقاً مع الهيكل التنظيمي للمجموعة، أو قد لا يكون كذلك. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب هيكلها النظمي، ولكن نظام معلوماتها قد يتم تنظيمه حسب الوظائف أو الآليات العمل أو المنتجات أو الخدمات (أو حسب مجموعات من المنتجات أو الخدمات) أو الواقع الجغرافية لأغراض الإدارة أو إعداد التقارير.

٦٣. بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد مراجع المجموعة أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. وعلى سبيل المثال، قد تحتوي المجموعة على ثلاث منشآت نظمية متباينة في خصائص العمل، تعمل في نفس الموقع الجغرافي، تحت نفس الإدارة، وباستخدام نظام مشترك للرقابة الداخلية، بما في ذلك نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتبع مراجع المجموعة قراراً بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها مكون واحد.

٦٤. قد تدير المجموعة أيضاً الأنشطة أو الآليات العمل الخاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة بشكل مركزي داخل المجموعة، على سبيل المثال من خلال استخدام مركز للخدمة المشتركة. وعندما تكون تلك الأنشطة المركزية ذات صلة بآلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمجموعة، فقد يحدد مراجع المجموعة أن مركز الخدمة المشتركة يعد مكوناً.

٦٥. يتمثل أحد الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراجع المجموعة للمكونات في كيفية تحديد الإدارة للقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق.^{٣٦}

إشراك مراجع المكونات (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

٦٦. قد ينفذ مراجعو المكونات مراجعة للقواعد المالية الخاصة بالمكونات، سواءً لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، ولاسيما عندما يكون المكون منشأة نظامية. وعندما يكون مراجع أحد المكونات بصدق تنفيذ مراجعة أيضاً للقواعد المالية لمكون، أو عندما يكون قد أنجز تلك المراجعة، فقد يستطع مراجع المجموعة استخدام أعمال المراجعة التي تم تنفيذها على القواعد المالية للمكون، شريطة اطمئنان مراجع المجموعة إلى مناسبة تلك الأعمال لأغراض مراجعة المجموعة. وإضافة إلى ذلك، قد يقوم مراجعو المكونات بتكييف العمل الذي يتم تنفيذه أثناء مراجعة القواعد المالية للمكونات للوفاء أيضاً باحتياجات مراجع المجموعة. وفي كل الأحوال، تطبق متطلبات هذا المعيار، بما فيها تلك التي تتعلق بتوجيهه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.

٦٧. وفقاً لمعيار المراجعة ٢٢٠ (المحدث)،^{٣٧} فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتقدم الفقرة ٢٦١ أمثلة لطرق مختلفة قد يتحمل بها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولة عن توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، وقد تفيد في الظروف التي يخطط فيها مراجع المجموعة للاستعانة بأعمال المراجعة من المراجعات التي تم إنجازها بالفعل للقواعد المالية للمكونات.

٦٨. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،^{٣٨} فإن خطر الاكتشاف يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يحددها المراجع لتخفيف خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويُعد خطر الاكتشاف دالة في فاعلية إجراء المراجعة وأيضاً في تطبيق المراجع لذلك الإجراء. ولهذا يتأثر خطر الاكتشاف بأمور مثل كفاية التخطيط وتصنيف الموارد المناسبة للارتباط وممارسة نزعة الشك المهني والإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها.

٦٩. خطر الاكتشاف هو مفهوم أوسع نطاقاً من خطر التجميع الموضح في الفقرتين (١٤) وأ(١٩). وأنباء مراجعة المجموعة، قد تزيد احتمالية أن يتتجاوز مجموع التحريرات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الخاصة بالقواعد المالية للمجموعة كل لأن إجراءات المراجعة قد يتم تنفيذها بشكل منفصل على المعلومات المالية للمكونات عبر المجموعة. عليه، يقوم مراجع المجموعة بتعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في

^{٣٦} انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (٨) "القطاعات التشغيلية"

معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠(ب)

معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٤٥

المكونات لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

نزعه الشك المهني (راجع: الفقرة ٩)

١٤. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٣٩} أمثلة لمعوقات ممارسة نزعه الشك المهني على مستوى الارتباطات، بما في ذلك تحيزات المراجع غير المصودة التي قد تعيق ممارسة نزعه الشك المهني عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها وتقديم أدلة المراجعة. ويدرك معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً التصرفات الممكنة التي قد يتخدها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعه الشك المهني على مستوى الارتباطات.
١٥. تتناول المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٤٠} ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)^{٤١} وسائل معايير المراجعة ممارسة نزعه الشك المهني، وتشتمل على أمثلة للكيفية التي قد يساعد بها التوثيق في توفير أدلة على ممارسة المراجع لنزعه الشك المهني.
١٦. يتعين على جميع أعضاء فريق الارتباط ممارسة نزعه الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد يسترشد مراجع المجموعة بتوجيهه لأعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجع المكونات، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم في معرفة ما إذا كان فريق الارتباط قد مارس نزعه الشك المهني على نحو مناسب.
١٧. قد تتأثر ممارسة نزعه الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمور مثل ما يلي:
- قد يخضع مراجعو المكونات في الواقع المختلفة لمؤثرات ثقافية متباعدة، مما قد يؤثر على طبيعة التحيزات التي يتعرضون لها.
 - قد يطأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرى. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكبر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)^{٤٢} مما قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأعراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.
 - قد ينشأ المزيد من التعقيد عن طبيعة ومدى المعاملات (على سبيل المثال، المعاملات التي تنطوي على منشآت ووحدات عمل متعددة داخل المجموعة أو أطراف ذات علاقة متعددة) أو التدفقات النقدية أو الاتفاقيات الخاصة بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة. وفي بعض الحالات، قد ينشأ أيضاً عن هذه الأمور عوامل خطر الغش.
 - عندما تخضع مراجعة المجموعة لمواعيد ضيقة فرضتها إدارة التقرير، فقد يضع هذا ضغوطاً على أعضاء فريق الارتباط عند إنجاز العمل المسند إليهم. وفي هذه الظروف، قد يحتاج فريق الارتباط إلى المزيد من الوقت لنقد إقرارات الإدارة بشكل مناسب أو اتخاذ الأحكام المناسبة أو تطبيق الفحص المناسب لأعمال المراجعة التي تم تنفيذها.
١٨. تشتمل ممارسة مراجعة المجموعة لنزعه الشك المهني على الانتباه الدائم للمعلومات غير المتسلقة التي يتم الحصول عليها من مراجع المكونات وإدارات المكونات وإدارة المجموعة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية للقواعد المالية للمجموعة.

التعريفات

خطر التجميع (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

١٩. يمكن خطر التجميع في جميع عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن من المهم فهم هذا الخطر ومواجهته بصفة خاصة عند مراجعة المجموعات نظراً لارتفاع احتمالية تنفيذ إجراءات المراجعة على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مكونات متعددة. وبصفة عامة، يرتفع خطر التجميع كلما زاد عدد المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل منفصل، سواءً كان القائم بتنفيذها مراجع المكونات أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

^{٣٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٦١-٣٤١.

^{٤٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٣٨.

^{٤١} معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ١١١.

^{٤٢} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الملحق الأول

المكون (راجع: الفقرة ١٤(ب))

٤٠. يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد المكونات التي تستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. وتوضح الفقرة ٧٦ أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ومع ذلك، تشمل مسؤولية مراجع المجموعة فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة جميع المنشآت ووحدات العمل التي لها معلومات مالية مضمّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مراجع المكون (راجع: الفقرة ١٤(ج))

٤١. تشمل الإشارات إلى فريق الارتباط في هذا المعيار مراجع المجموعة ومراجع المكونات. وقد يكون مراجعو المكونات من مكتب ضمن الشبكة أو من مكتب آخر خلاف مكاتب الشبكة أو من مكتب مراجع المجموعة (على سبيل المثال، فرع آخر ضمن مكتب مراجع المجموعة).
٤٢. في بعض الظروف، قد ينفذ مراجع المجموعة اختباراً مركزياً على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أو قد ينفذ إجراءات المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات. وفي هذه الظروف، لا يُعد مراجع المجموعة مراجعاً لمكون.
٤٣. تتطلب الفقرة ٢٤ من مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطّله منه. وتقدم الفقرة ٥٨ إرشادات فيما يخص الظروف التي لا يستطيع فيها مراجع المكون تقديم مثل هذا التأكيد.

إدارة المكون (راجع: الفقرة ١٤(د))

٤٤. تشير إدارة المكون إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى (على سبيل المثال، معالجة المعاملات في مركز للخدمة المشتركة) في المنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة. وعند قيام مراجع المجموعة بالنظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد أو عندما يحدد أن مركزاً للخدمة المشتركة يعد مكوناً (انظر الفقرتين ٧٦، ٨٠)، تشير إدارة المكون عندئذ إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو عمليات معالجة المعاملات التي تخضع لإجراءات المراجعة الجاري تنفيذها فيما يتعلق بذلك المكون. وفي بعض الظروف، قد لا توجد إدارة منفصلة للمكون وقد تتولى إدارة المجموعة المسؤولة بشكل مباشر عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى الخاصة بالمكون.

الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة (راجع: الفقرة ١٤(ي))

٤٥. عندما يشتراك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المشاركين أو العمل الذي ينفذه أحدهم مقارنة بعمل الآخرين لأغراض مراجعة المجموعة.

القواعد المالية للمجموعة (راجع: الفقرة ٢، ١٤(ك))

٤٦. قد تكون متطلبات إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها محددة في إطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يؤثر على تحديد المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات العمل التي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الأطر إعداد قوائم مالية موحدة عندما تسيطر المنشأة (المنشأة الأم) على منشأة أخرى واحدة أو أكثر (على سبيل المثال، المنشآت التابعة) من خلال حصة الأغلبية أو غيرها من الوسائل. وفي بعض الحالات، يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على متطلبات منفصلة لعرض القوائم المالية المجمعة، أو قد يجيز عرضها بطرق أخرى. ومن أمثلة الظروف التي قد يسمح فيها بعرض قوائم مالية مجمعة، المنشآت التي ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو المنشآت التي تقع تحت نفس الإدارة.

٤٧. ليس المراد من مصطلح "آلية التوحيد" المستخدم في هذا المعيار أن يكون له نفس معنى "التوحيد" أو "القواعد المالية الموحدة" المحدد أو الموضح في إطار التقرير المالي. ولكن مصطلح "آلية التوحيد" يشير بصورة أكثر شمولًا إلى الآلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمجموعة.

٤٨. تختلف الجوابات التفصيلية لآلية التوحيد من مجموعة لأخرى، بناءً على هيكل المجموعة ونظام المعلومات الخاص بها، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي. ومع ذلك، تنتهي آلية التوحيد على اعتبارات مثل إزالة المعاملات والأرصدة داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، إزالة الآثار المتربطة على اختلاف فترات التقرير الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل المضمّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة (راجع: الفقرتين ١٦، ١١)

٢٩١. قد لا يكون من الممكن أو العملي للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يتعامل بمفرده مع جميع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجع المكونات المتواجدين في موقع متعدد. وعند إدارة الجودة على مستوى الارتباط، يسمح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٣} للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلىأعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعم الشريك المسؤول عن الارتباط. وعليه، يجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين ويجوز لهؤلاء الأعضاء أيضاً القيام بإسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) من الشريك المسؤول عن الارتباط الاستمرار في تحمل المسئولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

٢٩٢. قد تدعم السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب، أو التي تُعد من متطلبات الشبكة أو خدماتها المشتركة، الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عن طريق تيسير الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات ودعم مراجع المجموعة في توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

٢٩٣. يوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٤} أن الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة تتشكل ويتم تعزيزها عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمورة عند تنفيذ الارتباط. وعند تناول المتطلب الوارد في الفقرة (١٦)، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالاتصال مباشرةً بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (بمن فيهم مراجع المكونات) وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة).

القبول والاستمرار

٣٠١. تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

٣٠٢. عند تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد يتوصل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إلى فهم لأمور مثل:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل النظامي والتنظيمي.
- الأنشطة المهمة للمجموعة، بما في ذلك البيانات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية.
- استخدام مراكز الخدمة المشتركة.
- آلية التوحيد.
- ما إذا كان مراجع المجموعة:
- سيكون لديه وصول غير مقييد إلى المكلفين بالحكومة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحكومة في المكونات، وإدارات المكونات، ومعلومات المكونات، بما في ذلك تلك المكونات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية؛
- سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكونات، عند الاقتضاء.
- ما إذا كان قد تم تخصيص موارد كافية ومناسبة أو سيتم توفيرها.
- ٣٠٣. في حالة ارتباط مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم للأمور الواردة في الفقرة ٣٢١ من خلال:
 - المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛

^{٤٣} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٥

^{٤٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٤٨-٥٢

^{٤٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٨

- الاتصال بإدارة المجموعة:
 - الاتصال بالملفدين بالحكومة في المجموعة:
 - عند الاقتضاء، الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق.
٤٤. فيما يخص الارتباطات المتكررة، قد تتأثر القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة فيما يلي، على سبيل المثال:
- هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة أو عمليات إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
 - أنشطة المكونات، المهمة للمجموعة.
 - تكوين الملفدين بالحكومة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارات العليا للمكونات التي من المتوقع تنفيذ إجراءات مراجعة لها.
 - فهم مراجع المجموعة لزاهدة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارات المكونات.
 - إطار التقرير المالي المنطبق.
٤٥. قد توجد تعقيدات إضافية فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أثناء مراجعة المجموعة عندما تقع المكونات في دول خلاف دولة مراجع المجموعة بسبب اختلاف الثقافة واللغة، واختلاف الأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو قد تقييد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض وصول مراجع المجموعة إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعدد مراجعو المكونات. وتشتمل الفقرة ١٨٠ على طرق ممكنة لمواجهة هذه الحالات.
٤٦. قد تفرض قيود بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة مما قد يؤثر على قدرة فريق الارتباط على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه القيود على قيود تؤثر على ما يلي:
- وصول مراجع المجموعة إلى معلومات المكونات، أو الإدارات أو الملفدين بالحكومة في المكونات، أو مراجع المكونات (بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي يسعى مراجع المجموعة للحصول عليه) (انظر الفقرتين ٢٠ و ٢١); أو
 - الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكونات.
٤٧. وتوضح الفقرتان ٤٥ و ٤٦ التأثير المحتمل لهذه القيود على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)**
٤٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١)^{٤٦} أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو الملفدين بالحكومة، حسب مقتضى الحال. وتحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق. ومن بين الأمور الإضافية التي قد يتم تضمينها في شروط ارتباط مراجعة المجموعة:
- ضرورة عدم تقييد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات بقدر ما تسمح به الأنظمة أو اللوائح;
 - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات المهمة بين مراجع المكونات والملفدين بالحكومة في المكونات أو إدارات المكونات، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية;
 - ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات التي تتم بين السلطات التنظيمية والمنشآت أو وحدات العمل فيما يتعلق بالأمور الخاصة بإعداد التقرير المالي التي قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة;
 - ضرورة السماح لمراجع المجموعة بتنفيذ العمل، أو مطالبة مراجع المكونات بتنفيذ العمل، في المكونات.
- القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد (راجع: الفقرتين ٢٠ ، ٢١)**
٤٩. لا تلغي القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد متطلب أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

^{٤٦} معيار المراجعة (٢١)، الفقرتين ٩ و ١٠ (د)

٤٩٦. قد يتم تقييد الوصول إلى المعلومات أو الأفراد لأسباب عديدة، مثل القيود التي تفرضها إدارات المكونات أو الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها ظروف أخرى مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض. وتوضح الفقرة ١٨٠ كيف يمكن لمراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق وصوله إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات.

أ.٤. في بعض الظروف، قد يستطيع مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، وعلى سبيل المثال:

- إذا كان الوصول مقيداً إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحكومة في المكون، فقد يطلب مراجع المجموعة من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحكومة في المجموعة مساعدته برفع القيود أو قد يطلب المعلومات بشكل مباشر من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحكومة في المجموعة.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فقد يتحقق مراجع المجموعة مما إذا كانت ثمة نصوص (على سبيل المثال، في شروط الاتفاقيات الخاصة بالمشروعات المشتركة أو شروط الاتفاقيات الاستثمارية الأخرى) بشأن حق المجموعة في الوصول إلى المعلومات المالية لتلك المنشأة ويطلب من إدارة المجموعة ممارسة هذه الحقوق.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان للمجموعة ممثلون في المجلس التنفيذي أو بين المكلفين بالحكومة في تلك المنشأة غير المسيطر عليها، فقد يستفسر مراجع المجموعة عمّا إذا كان بمقدور هؤلاء الممثلين تزويد المعلومات المالية وغيرها المتاحة لهم بحكم مناصبهم.

أ.٤١. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان وصول مراجع المجموعة إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد يستطيع مراجع المجموعة الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمنشأة، ومثال ذلك:

- المعلومات المالية المتاحة لدى إدارة المجموعة، لأن المجموعة تحتاج أيضاً إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة غير المسيطر عليها لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- المعلومات المتاحة للعموم، مثل القوائم المالية المراجعة أو الوثائق الخاصة بالإفصاحات العامة أو الأسعار المعلنة لأدوات حقوق الملكية في المنشأة غير المسيطر عليها.

وينعد تحديد ما إذا كان المراجع قادرًا على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أمّا يخضع للحكم المهي، ولاسيما في ضوء مخاطر التحرير الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة والنظر في مصادر المعلومات الأخرى التي قد تؤيد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو قد تسهم فيها بأية صورة أخرى.^{٤٧}

أ.٤٢. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت تلك القيود تتعارض مع إقرارات إدارة المجموعة بشأن مناسبة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

أ.٤٣. عند عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، فإن مراجع المجموعة:

- قد يبلغ عن هذه القيود إلى مكتبه لمساعدته في تحديد التصرف المناسب. وعلى سبيل المثال، قد يتصل مكتب مراجع المجموعة بإدارة المجموعة بشأن القيود ويشجعها على الاتصال بالسلطات التنظيمية. وقد يكون هذا مفيداً عندما تؤثر القيود على عمليات مراجعة متعددة تتم داخل الدولة أو ينفذها نفس المكتب، بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفش لامراض في سوق اقتصادية كبيرة على سبيل المثال.
- قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاتصال بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإدراج في أسواق المال أو غيرها بشأن هذه القيود.

^{٤٧} معيار المراجعة (٣٣)، الفقرة (ب).

٤٤. قد يترتب على القيود المفروضة على الوصول تأثيرات أخرى فيما يخص مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة، فقد يلزم مراجع المجموعة إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفساراته وفيما إذا كانت القيود تدعو إلى التشكيك في نزاهة إدارة المجموعة.

تأثير القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٠)

٤٥. يحتوي معيار المراجعة (٥.٥)^{٤٨} على متطلبات وإرشادات بشأن كيفية مواجهة الحالات التي لا يستطيع فيها مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بشأن مراجعة مجموعة بناءً على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون محاسب عنه بطريقة حقوق الملكية.

الأنظمة أو اللوائح تحظر على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٠)

٤٦. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. وعلى سبيل المثال، يتم تعين المراجع في بعض الدول لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمرجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، تتطلب متطلبات هذا المعيار منطبق على مراجعة المجموعة، وقد تم تناول التأثير المرتبط على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في معيار المراجعة (٥.٥).

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

الطبيعة المستمرة والمترددة لأعمال التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٢٢)

٤٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٣٠٠)،^{٤٩} فإن التخطيط ليس مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. وعلى سبيل المثال، بسبب الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، قد يحتاج مراجع المجموعة إلى تعديل الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، وما نتج عنها من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومدتها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيدة. وقد يعدل أيضاً مراجع المجموعة تحديده للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مراجع المكونات. ويطلب معيار المراجعة (٣٠٠)^{٥٠} من المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة.

تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٢٢)

٤٨. في ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتتوفر لدى مراجع المجموعة فهم أولى للمجموعة وبينها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من إدارة المجموعة والمكلفين بالحكومة في المجموعة، وعند الاقتضاء، من الاتصال بيدارات المكونات أو المراجع السابق. وفي ارتباطات مراجعة المجموعة المترددة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى هذا الفهم الأولي من خلال مراجعة الفترات السابقة. وقد يساعد هذا الفهم الأولي مراجع المجموعة في وضع توقعاته المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.

٤٩. قد يستخدم مراجع المجموعة أيضاً المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط والاستمرار فيه عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة.

٥٠. قد تساعد آلية تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة والتوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة على مستوى القوائم المالية للمجموعة مراجع المجموعة في التحديد المبدئي للأمور مثل:

^{٤٨} معيار المراجعة (٥.٥)"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٤٩} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٢٠

^{٥٠} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ١٠

- ما إذا كان سينفذ أعمال المراجعة بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين:
- طبيعة وتوقيت ومدى أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها فيما يخص المعلومات المالية للمكونات (على سبيل المثال، تصميم وتنفيذ إجراءات لتقدير المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية أو منزح من كلها).
- المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة (راجع: الفقرة (٢٢))
- ٥١. يُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد مراجع المجموعة لهذه المكونات، على سبيل المثال:
 - طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالمكون الذي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل:
 - المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً.
 - المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
 - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
 - التقلبات غير العادية التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها على مستوى المجموعة، وفقاً لمعايير المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩^{٥١}).
- مدى انقسام المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة عبر المكونات المختلفة، مع مراعاة حجم وطبيعة الأصول والالتزامات والمعاملات في الموقع أو وحدة العمل بالنسبة إلى القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان من المتوقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة من أعمال المراجعة المختلط لتنفيذها على المعلومات المالية للمكونات المحددة.
- طبيعة ومدى التحريرات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في المكون أثناء مراجعة الفترات السابقة.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها عبر المجموعة وما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه.
- الموارد (راجع: الفقرة (٢٢)(ب))
- ٥٢. إن الأمور التي تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لتنفيذ الموارد الازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة وطبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومدتها، هي أمور تخضع للحكم المبني وقد تشتمل، على سبيل المثال، على ما يلي:
 - فهم المجموعة، والمكونات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، وما إذا كان العمل سيتم تنفيذه بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين.
 - المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى مراجعو المكونات بخبرة أكبر من مراجع المجموعة ومعرفة أكثر عمقاً منه في الصناعات المحلية التي تعمل فيها المكونات والأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة. وقد يلزم أيضاً إشراك خبراء من يستعين بهم المراجع في الأمور المعقدة.
 - التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحرير الجوهري المحتملة.
 - حجم أو موقع الموارد التي يلزم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر مدى انتشار المكونات عبر موقع

^{٥١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة (١٤)(ب)

متعددة على ضرورة إشراك مراجع المكونات في موقع خاصة.

- الترتيبات الخاصة بالوصول. وعلى سبيل المثال، عندما يكون وصول مراجع المجموعة إلى أحد المكونات مقيداً في دولة معينة، فقد يلزم إشراك مراجع المكونات.
 - طبيعة أنشطة المكونات، بما في ذلك مدى تعقيدها أو مدى تخصص عملياتها التشغيلية.
 - نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك نظام المعلومات المستخدم، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد احتمالية مشاركة مراجع المكونات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير مركزي.
 - التجارب السابقة مع مراجع المكون.
٥٣. قد يتم إشراك مراجع المكونات في مختلف مراحل المراجعة، وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجعو المكونات بتصميم أو تنفيذ:
- إجراءات تقييم المخاطر؛
 - إجراءات الاستجابة لمخاطر التحرير الجوهرى التي تم تقييمها.
٥٤. تعتمد طبيعة مشاركة مراجع المكونات، وتؤدي تلك المشاركة ومداها، على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة. ويتم إشراك مراجع المكونات في الغالب في جميع مراحل المراجعة، ولكن قد يقرر مراجع المجموعة إشراك مراجع المكونات في مرحلة معينة دون غيرها. وعندما لا ينوي مراجع المجموعة إشراك مراجع المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، فإنه قد يظل بحاجة إلى إجراء نقاش معهم حول ما إذا كانت هناك أي تغييرات مهمة قد حدثت في عمل المكون أو في نظامه الخاص بالرقابة الداخلية مما قد يكون له تأثير على مخاطر التحرير الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة.
٥٥. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)^{٥٢} إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة. وعند إشراك مراجع المكونات، فإن فرداً واحداً أو أكثر من مراجع المكونات قد يكون عضواً رئيسياً في فريق الارتباط، ومن ثم، يتم إشراكه في التخطيط لمراجعة المجموعة. ويؤدي إشراك مراجع المكونات في التخطيط للمراجعة إلى الاستفادة من خبراتهم وبصائرهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط. ويستخدم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة حكمه المهني عند تحديد مراجع المكونات الذين سيتم إشراكهم في التخطيط للمراجعة. وقد يتأثر هذا بطبيعة المشاركة المتوقعة لمراجع المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، وتؤدي تلك المشاركة ومداها.
٥٦. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (١)،^{٥٣} فإنه قد توجد ظروف لا تكون فيها الأتعاب المقترنة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة. وقد يكون مستوى الأتعاب، بما في ذلك تخصيصها على مراجع المكونات، ومدى تعلقها بالموارد المطلوبة، أحد الاعتبارات الخاصة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة المجموعة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، إضافة إلى الموارد الازمة، بما في ذلك إشراك مراجع المكونات. وفي هذه الظروف، لا تطغى هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتحقيق الجودة على مستوى الارتباط أو على متطلبات حصول مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات

- المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجع المكون (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)
٥٧. عند تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم لما إذا كان مراجع المكون يخضع لأى قيود تحد من اتصاله بمراجع المجموعة، بما في ذلك بشأن تبادل توثيق أعمال المراجعة مع مراجع المجموعة. وقد يتوصل مراجع المجموعة أيضاً إلى فهم لما إذا كانت أدلة المراجعة المتعلقة بالمكونات التي تقع في دولة مختلفة قد تكون بلغة مختلفة وقد

^{٥٢} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٥

^{٥٣} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٧٤

تكون بحاجة إلى الترجمة حتى يتسعى لها استخدامها.

٥٨٥. إذا كان مراجع المكون غير قادر على التعاون مع مراجع المجموعة، فإن مراجع المجموعة:

- قد يطلب من مراجع المكون تقديم مبرراته لذلك.

قد يكون قادراً على اتخاذ تصرف مناسب لمواجهة هذا الأمر، ويشمل ذلك تعديل طبيعة العمل المطلوب تنفيذه. أو قد يلزم مراجع المجموعة، وفقاً للفقرة ٢٧، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون.

المتطلبات المслكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرة ٢٥)

٥٩١. عند تنفيذ العمل على المكونات فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات، يخضع مراجع المكون للمتطلبات المслكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. وهذه المتطلبات قد تختلف عن، أو قد يتم تطبيقها بالإضافة إلى، المتطلبات التي ترتبط على مراجع المكون عند تنفيذ أعمال المراجعة على القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها في دولة مراجع المكون.

٥٩٢. في سبيل إحاطة مراجع المكونات بالمتطلبات المслكية ذات الصلة، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كان من الضروري تقديم معلومات أو دورات تدريبية إضافية لمراجع المكونات بشأن النصوص الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

٥٩٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٤} من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند عدم توفير موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيقوم مراجع المكون بتنفيذها، قد يناقش الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هذا الأمر مع مراجع المكون أو إدارة المجموعة أو مكتب مراجع المجموعة وقد يطلب تبعاً لذلك من مراجع المكون أو من مكتب مراجع المجموعة توفير الموارد الكافية والمناسبة.

كفاءات وقدرات مراجع المكونات

٥٩٤. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٥} إرشادات بشأن الأمور التي قد يأخذها الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان عند التتحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط. ويكتسي هذا التتحقق أهمية خاصة في حالة مراجعة المجموعة عندما يضم فريق الارتباط مراجع المكونات. ويشير معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٤٦} إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب قد تتطلب من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

٥٩٥. إن التتحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مبني ويتأثر بذلك بطبيعة وظروف ارتباط مراجعة المجموعة. ويؤثر هذا التتحقق على طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لمراجع المكون وإشرافه عليه وفحصه لعمله.

٥٩٦. عند التتحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات، قد ينظر الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في أمور مثل:

- التجارب السابقة مع مراجع المكون أو المعرفة السابقة به.
- المهارات المتخصصة لمراجع المكون (على سبيل المثال، المعرفة بصناعات بعينها).

^{٤٤} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

^{٤٥} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢١١

^{٤٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٤

- مدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع المكون لنظام مشترك لإدارة الجودة، ومثال ذلك، ما إذا كان مراجع المجموعة ومراجع المكون:
 - يستخدمان موارد مشتركة لتنفيذ الأعمال (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو تطبيقات تقنية المعلومات)؛ أو
 - يتشاركان في سياسات أو إجراءات مشتركة تؤثر على تنفيذ الارتباط (على سبيل المثال، التوجيه والإشراف وفحص العمل أو التشاور)؛ أو
 - يخضعان لأنشطة متابعة مشتركة؛ أو
 - يتشاركان في أمور أخرى، بما في ذلك القيادة المشتركة أو البيئة الثقافية المشتركة.
 - الاتساق أو التشابه في:
 - الأنظمة أو اللوائح أو النظام القانوني؛ أو
 - اللغة والثقافة؛ أو
 - التعليم والتدريب؛ أو
 - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
 - الهيئة والمعايير المهنية.
 - المعلومات التي تم الحصول عليها عن مراجع المكون من خلال التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحكومة وكبار العاملين الآخرين لدى المكون، مثل المراجعين الداخليين.
٦٥. قد تشتمل إجراءات التحقق من كفاءات وقدرات مراجع المكون، على سبيل المثال، على ما يلي:
- إجراء تقويم للمعلومات التي قام مكتب مراجع المجموعة بإبلاغها إلى مراجع المجموعة، بما في ذلك:
 - الاتصال الدائم مع المكتب فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح، عندما يكون مراجع المجموعة ومراجع المكون من نفس المكتب.^{٥٧}
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة عن نتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها.^{٥٨}
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الهيئات المهنية التي ينتهي إليها مراجع المكون، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكون على ترخيصه، أو غير ذلك من الأطراف.
 - مناقشة مخاطر التحرير الجوهرى التي تم تقييمها مع مراجع المكون.
 - مطالبة مراجع المكون بتأكيد فهمه، كتابياً، للأمور المشار إليها في الفقرة ٢٥.
 - مناقشة الكفاءات والقدرات الخاصة بمراجع المكون مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الذين عملوا بشكل مباشر مع مراجع المكون.
 - الحصول على تقارير التقصيات الخارجية التي تم نشرها.
٦٦. قد يكون مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المكون أعضاءً في نفس الشبكة وقد يخضعون لمتطلبات مشتركة خاصة بالشبكة أو قد يستخدمون خدمات مشتركة تقدمها الشبكة.^{٥٩} وعند التتحقق مما إذا كان مراجع المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ العمل دعماً لارتباط مراجعة المجموعة، فقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الاعتماد على تلك المتطلبات الخاصة بالشبكة، ومثال ذلك، المتطلبات التي تتناول التدريب المهني أو التوظيف، أو التي تتطلب استخدام منهجيات خاصة بالمراجعة وأدوات التطبيق المتعلقة

^{٥٧} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٧^{٥٨} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة (٥١)(ب)^{٥٩} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٩٥، ١٧٥

٦٠. ووفقاً لمعايير إدارة الجودة (١)،^{٦٠} فإن المكتب مسؤول عن تصميم نظام إدارة الجودة الخاص به، وتطبيقه وتشغيله، وقد يلزم تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به.

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

٦٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦١} من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. وفي حال استعاناً بمراجع المكون بأحد الخبراء، فقد يلزم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الحصول على معلومات من مراجع المكون. وعلى سبيل المثال، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون تقويم المكون لكتفافاته وقدرات الخبر.

الأدوات والأساليب الآلية

٦٨. عند التتحقق مما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكتفافات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الحسبان أموراً مثل خبرة مراجع المكون في استخدام الأدوات والأساليب الآلية. وعلى سبيل المثال، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{٦٢} عندما يطلب مراجع المجموعة من مراجع المكونات استخدام أدوات وأساليب آلية خاصة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد يبلغ مراجع المجموعة مراجع المكونات بضرورة الالتزام بتعليمات مراجع المجموعة أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

تطبيق فهم مراجع المجموعة لمراجع المكونات (راجع: الفقرة ٢٧)

٦٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦٣} من الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المслكية ذات الصلة المنطبقية في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ويشمل هذا سياسات أو إجراءات المكتب التي تتناول الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مخالفات مراجع المكونات لمطالبات الاستقلال، والتصرفات التي قد يتبعها مراجع المجموعة في تلك الظروف وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، قد تحدد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحكومة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمطالبات الاستقلال.^{٦٤}

٧٠. في حال مخالفة مراجع أحد المكونات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وعدم مواجهة المخالفة بصورة مرضية وفقاً لنصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فلا يستطيع مراجع المجموعة استخدام عمل مراجع ذلك المكون.

٧١. المخاوف الجديّة هي تلك المخاوف التي لا يمكن التغلب عليها بحسب الحكم المبني لمراجع المجموعة. وقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة التغلب على ما دون المخاوف الجديّة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكون (مثل عدم المعرفة بصناعة بعدها) أو حقيقة أن مراجع المكون لا يعمل في بيئته تشرف بشكل فعال على المراجعين، عن طريق زيادة مشاركة مراجع المجموعة في عمل مراجع المكون، أو عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مباشر على المعلومات المالية للمكون.

تنفيذ ارتباط (راجع: الفقرة ٢٨)

٧٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٦٥} من الشريك المسؤول عن الارتباط التتحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقية، ومن أنها تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفيما يخص مراجعة المجموعة،

٦٠. معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ٤٨، ٤٩.

٦١. معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٦.

٦٢. معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٦٥.

٦٣. معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧.

٦٤. معيار المراجعة (٢٦٠) (المحدث)، الفقرة ٣١.

٦٥. معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠.

سيشتمل النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص، بصفة عامة، على مزيج من سياسات أو إجراءات مكتب مراجع المجموعة واستجابات يختص بها ارتباط مراجعة المجموعة.

٧٣. فيما يخص مراجعة المجموعة، ولاسيما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجع المكونات الذين قد يتواجدون في موقع متعدد، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلىأعضاء آخرين في فريق الارتباط لمساعدته في الوفاء بمسؤوليته عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (انظر أيضاً الفقرة ١١).

٧٤. إذا كان مراجعو المكونات من مكتب آخر خلاف مكتب مراجع المجموعة، فقد تختلف سياسات أو إجراءات المكتب، وقد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة، على الترتيب، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى توجيه هؤلاء الأعضاء في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلى وجه الخصوص، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من المكتب أو الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب أو الشبكة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بشكل ومحظى وتوقيت الاتصالات مع مراجع المكونات، بما في ذلك قيام مراجع المجموعة بتوجيه التعليمات إلى مراجع المكونات). ويقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أمثلة للتصرفات التي قد يلزم اتخاذها في تلك الظروف.^{٦٦}

٧٥. قد يتم تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم بناءً على طبيعة وظروف الارتباط وبناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف مراجع المجموعة على مكون يشتمل على خطر مهم، فقد يكون من المناسب زيادة مدى التوجيه المقدم لمراجع المكون، ومدى الإشراف عليه، وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.

- كفاءات وقدرات مراجع المكونات الذين يتولون تنفيذ أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن لمراجع المجموعة سابق تجربة مع مراجع أحد المكونات، فقد يقوم مراجع المجموعة بتوجيه تعليمات أكثر تفصيلاً لمراجع ذلك المكون وزيادة معدل النقاشات أو التفاعلات الأخرى معه أو تخصيص أفراد أكثر خبرة للإشراف عليه أثناء تنفيذ العمل.

- موقع أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك مدى انتشار أعضاء فريق الارتباط عبر مواقع متعددة، بما في ذلك عند استخدام مراكز تقديم الخدمات.

- إمكانية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما تمنع الأنظمة أو اللوائح إرسال توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع أحد المكونات إلى خارج دولة مراجع ذلك المكون، فقد يستطع مراجع المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في موقع مراجع المكون أو عن بعد من خلال استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح (انظر أيضاً الفقرتين ١٧٩٠، ١٨٠١).

٧٦. ثمة طرق مختلفة قد يتحمل من خلالها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسئولة عن توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، منها على سبيل المثال:

- الاتصالات مع مراجع المكونات طوال مدة مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصالات التي يتطلبها هذا المعيار.
- الاجتماعات أو المكالمات مع مراجع المكونات لمناقشة المخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها ومناقشة القضايا والنتائج والاستنتاجات.

- فحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون، بشكل شخصي أو عن بعد عندما يسمح بذلك بموجب الأنظمة واللوائح.
- المشاركة في الاجتماعات الختامية أو الاجتماعات الأخرى الرئيسية التي تُعقد بين مراجع المكونات وإدارات المكونات.

٧٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،^{٦٧} يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة بمراجعة المجموعة فيما يتعلق بما يلي:

^{٦٦} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٤١، ٤٢،

^{٦٧} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣١، ٩٢١، ٩٣.

الأمور المهمة:

- الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المبني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.
- ويقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الغالب بفحص ذلك التوثيق الخاص بأعمال المراجعة أثناء مراجعة المجموعة، بما في ذلك فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعدده مراجعو المكونات (انظر أيضاً الفقرة ١٤٨).

الاتصالات مع مراجع المكونات (راجع: الفقرة ٢٩)

٧٨. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات بشأن مسؤوليات كل منهم، إلى جانب وضوح التوجيه المقدم لمراجع المكونات بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداته، والأمور التي من المتوقع إبلاغ مراجع المجموعة بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعال بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات في تحديد التوقعات لمراجع المكونات وتيسير التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وتتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للتشديد على ضرورة ممارسة مراجع المكونات لنزعة الشك المبني أثناء العمل الذي يتم تنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة.

٧٩. من بين العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعال:

- وضوح التعليمات الموجهة إلى مراجع المكون، ولاسيما عندما يكون مراجع المكون من مكتب آخر ومن المحتمل لا يكون ملماً بالسياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة.
- وجود فهم متبادل لقدرة مراجع المكون على مناقشة أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها، بناءً على معرفة مراجع المكون بالمكون وفهمه له.
- وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
- شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلاً من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
- وجود فهم متبادل بين الأشخاص المسؤولين عن إدارة الاتصالات، لدى مراجع المجموعة ومراجع المكونات، بشأن الأمور ذات الصلة.
- الآلية التي يتبعها مراجع المكون في اتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بالإبلاغ عنها، ورفع التقارير عنها.
- أ. تعتمد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة مراجع المكونات ومدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع المكونات لأنظمة مشتركة لإدارة الجودة أو متطلبات أو خدمات مشتركة خاصة بالشبكة.

شكل الاتصالات

٨١. قد يختلف شكل الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات بناءً على عوامل مثل طبيعة أعمال المراجعة التي طُلب من مراجع المكونات تنفيذها، ومدى دمج قدرات الاتصال في أدوات المراجعة المستخدمة لمراجعة المجموعة.
٨٢. قد يتأثر أيضاً شكل الاتصالات بعوامل مثل:
- أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
 - ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.
٨٣. ليس من الضروري أن يكون الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجع المكون كتابياً. ولكن قد يتم استكمال الاتصالات الشفوية لمراجع المجموعة

مع مراجع المكونات باتصالات كتابية، مثل إرسال مجموعة من التعليمات بشأن العمل الذي سيتم تنفيذه، عندما يرغب مراجع المجموعة في توجيه اهتمام خاص لأمور معينة أو تعزيز الفهم المتبادل بشأنها. وإضافة إلى ذلك، قد يجتمع مراجع المجموعة مع مراجع المكون لمناقشة الأمور المهمة أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.

٨٤. تتطلب الفقرة ٤٥ من مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ١٤٦١، فإن شكل ومحظى منجزات مراجعة المكون يتأثران بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها.
٨٥. بعض النظر عن شكل الاتصال، تطبق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار وسائر معايير المراجعة.

توقيت الاتصالات

٨٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم مراجع المكون بتنفيذها، وتوقيتها ومدتها، والتصرفات التي من المتوقع أن يقوم مراجع المكون باتخاذها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرتين ٢٥ ، ٢٩)

٨٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)^{٦٨}، قد يصبح الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على دراية بمعلومات تتعلق بعدم التزام أو شبهة عدم التزام بالنظام أو اللوائح. وفي هذه الظروف، قد يكون على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة واجب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح يقضي بالإبلاغ عن هذا الأمر إلى مراجع المكون.^{٦٩} وقد يمتد هذا الواجب الذي يقضى بقيام الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالإبلاغ عن عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام ليشمل مراجع القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تعين إجراء مراجعة لها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى، ولكن لا تُنذر علها أعمال مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة وبينتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠)

٨٨. ينص معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٧٠} على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقدم الملحق الثاني لهذا المعيار أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بينة المجموعات، ويستفيض في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.
٨٩. قد يتم التوصل إلى فهم المجموعة وبينتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة من خلال الاتصالات مع:
 - إدارة المجموعة أو إدارات المكونات أو الأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة) ومن توفر لديهم المعرفة بنظام الرقابة الداخلية للمجموعة والسياسات والممارسات المحاسبية آلية التوحيد؛ أو
 - مراجع المكونات؛ أو
 - المراجعين الذين يقومون بتنفيذ مراجعات، لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، للقواعد المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل التي تعد جزءاً من المجموعة.

٩٠. يمكن التوصل إلى فهم للمجموعة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييم الخطر الملائم وخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، ويمكن التعبير عن ذلك بطرق مختلفة. وعليه، فعند إشراك مراجع المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم

^{٦٨} معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراجعة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

^{٦٩} انظر، على سبيل المثال، الفقرتين ١٧/٣٦٠ وي ١٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولي) المعتمد في المملكة

العربية السعودية

^{٧٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧، أ. ٥٠-٥١، ٢٧-٢٨

المخاطر، قد يلزم مراجع المجموعة بإبلاغ مراجع المكونات بنudge المفضل أو قد يقوم بتزويدهم بتعليمات.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠)

١٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٧١} يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط مناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للتحريف الجوهري. ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لأعضاء فريق الارتباط الذين سيتم إشراكهم في النقاش، والمواضيعات التي سيتم مناقشتها، بأمور مثل التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري والتوقع الأولي بشأن ما إذا كان سيتم إشراك مراجع المكونات.
٢٠. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:
- تبادل المعرفة بشأن المكونات وبينها، بما في ذلك الأنشطة المركزية للمكونات.
 - تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكونات أو المجموعة، وكيفية التي قد تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريفات.
 - تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ، وموضع هذا التحريف.
 - ويطلب معيار المراجعة (٢٤٠)^{٧٢} أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وموضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.
 - تحديد السياسات التي اتبعتها إدارة المجموعة أو إدارات المكونات والتي قد تكون منحازة أو مصممة بهدف إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغلووش.
 - النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة التي لها تأثير على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
 - النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكون لأدوات الرقابة.
 - مناقشة الغش الذي تم التعرف عليه، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.
 - التعرف على مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بالمكونات عند احتمال وجود معوقات لممارسة نزعة الشك المهني.
 - النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكونات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديليها (عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق).
 - تبادل المعلومات بشأن مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات المالية لأحد المكونات عند احتمال انطباقها بصورة أوسع نطاقاً على بعض المكونات الأخرى أو عليها جميعاً.
 - تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، مثل دفع الرشاوى والممارسات غير السليمة فيما يتعلق بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة.
 - مناقشة الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو فريق الارتباط، التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.
 - مناقشة العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق الارتباط على دراية بها.

^{٧١} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧

^{٧٢} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

المجموعة وبيتها (راجع: الفقرة (٣٠))

٩٣١. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها مراجع المجموعة في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المجموعة. قد تكون المجموعة أكثر تعقيداً من المنشأة الواحدة لأنها قد تضم العديد من المنشآت التابعة أو الأقسام أو وحدات العمل الأخرى، بما في ذلك انتشارها في موقع متعدد. وقد يختلف أيضاً الهيكل النظمي للمجموعة عن الهيكل التشغيلي، على سبيل المثال، لأغراض الضريبة. وتخلق في الغالب الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية، مثل ما إذا كانت الشهرة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت ذات الغرض الخاص قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية بشأنها.

الموقع الجغرافي للعمليات التشغيلية الخاصة بالمجموعة. قد ينشأ عن تواجد المجموعة في موقع جغرافي متعدد زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يرتب على اختلاف الموقع الجغرافي اختلاف في اللغات والثقافات وممارسات العمل.

- هيكل بيئه تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة وتعقيدها. تخلق في الغالب بيئه تقنية المعلومات المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد تكون بيئه تقنية المعلومات لدى المجموعة معقدة نظراً لتنوع نظم تقنية المعلومات التي لم يتم دمجها بسبب عمليات استحواذ أو اندماج حديث مؤخراً. ولذلك، فقد يكون من الأهمية بمكان التوصل إلى فهم مدى تعقيد نظام الأمن الخاص بيئه تقنية المعلومات، بما في ذلك مواطن الضعف في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى الخاصة بيئه تقنية المعلومات. وقد تستخدم المجموعة أيضاً مقدم خدمات خارجي واحد أو أكثر فيما يخص الجوانب الخاصة بيئه تقنية المعلومات.

العوامل التنظيمية ذات الصلة، بما فيها البيئة التنظيمية. قد تخلق الأنظمة أو اللوائح المختلفة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وقد تقوم المجموعة بتنفيذ عمليات تشغيلية تخضع لأنظمة أو لوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو قد تعمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من الأنظمة أو اللوائح.

- الملكية والعلاقات بين المالك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. قد يكون لهم الملكية والعلاقات أكثر تعقيداً في المجموعة التي تعمل عبر دول متعددة وعند حدوث تغييرات في الملكية من خلال عمليات الإنشاء أو الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة. وقد ينشأ عن هذه العوامل زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية.

٩٤. قد يساعد التوصل إلى فهم لدى التشابه بين عمليات أو أنشطة المجموعة في التعرف على مخاطر التحرير الجوهي المتشابهة عبر مختلف المكونات، وفي تصميم الاستجابات المناسبة.

٩٥. تقوم إدارة المجموعة عادة بقياس واستعراض النتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل. وقد تكشف الاستفسارات التي يتم توجيهها إلى إدارة المجموعة عن اعتماد إدارة المجموعة على مؤشرات رئيسية معينة لتقدير الأداء المالي للمنشآت ووحدات عمل المجموعة واتخاذ التصرفات بشأنها. وقد يساعد فهم مقاييس الأداء تلك في التعرف على:

- المجالات التي تزيد فيها قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية (على سبيل المثال، بسبب الضغوط على إدارات المكونات لتحقيق مقاييس أداء معينة).

أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة.

نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها (راجع: الفقرة (٣٠)(ج)).

- ٩٦. قد تضم إدارة المجموعة أدوات رقابة الهدف منها هو العمل بشكل مشترك عبر المنشآت أو وحدات العمل المتعددة (أي أدوات رقابة مشتركة). وعلى سبيل المثال، قد تضم إدارة المجموعة أدوات رقابة مشتركة لإدارة المخزون، تعمل باستخدام نظام تقنية المعلومات نفسه وتنطبق عبر جميع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وقد توجد أدوات الرقابة المشتركة في كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، وقد يتم تطبيقها على مختلف المستويات داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل، أو فيما يخص مستويات

التجميع الأخرى داخل المجموعة). وقد تكون أدوات الرقابة المشتركة أدوات رقابة مباشرة أو أدوات رقابة غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.^{٧٣}

٩٧٦. يشمل فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة داخل تلك المكونات عبر المجموعة. وعند فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة عبر المجموعة، تشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة:

- ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بشكل مركزي ويلزم تطبيقها حسب تصميمها (أي دون تعديل) في بعض المكونات أو في جميعها؛ أو
 - ما إذا كانت أداة الرقابة يتم تطبيقها، وفي حال تطبيقها، ما إذا كان يقوم بمتابعتها أفرادٌ بمسؤوليات وقدرات متباينة في جميع المكونات التي تُطبق فيها أداة الرقابة؛ أو
 - إذا كانت أداة الرقابة تستخدم معلومات تم الحصول عليها من تطبيقات تقنية المعلومات، ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي تنتج المعلومات هي نفسها عبر مختلف المكونات أو الواقع؛ أو
 - إذا كانت أداة الرقابة آلية، ما إذا كان يتم تكوينها بنفس الطريقة في كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات عبر مختلف المكونات.
٩٨٠. قد تستدعي الحاجة في غالب الأحيان ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة تُعد أداة رقابة مشتركة. وعلى سبيل المثال، قد تطلب إدارة المجموعة من جميع المنشآت ووحدات العمل إجراء تقويم شهري لتقادم حسابات العملاء ويتم إنتاج هذا التقويم من أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة. وعند إنتاج تقارير التقادم من تطبيقات تقنية معلومات مختلفة أو عند وجود اختلاف في طريقة استخدام تطبيق تقنية المعلومات عبر المنشآت أو وحدات العمل، فقد تكون هناك حاجة للنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة يمكن تحديدها على أنها أداة مشتركة. ويعزى هذا إلى الاختلافات التي قد توجد في تصميم أداة الرقابة بسبب وجود تطبيقات تقنية معلومات مختلفة (على سبيل المثال، ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يتم تكوينه بنفس الطريقة عبر مختلف المكونات، وما إذا كانت توجد أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات عبر مختلف تطبيقات تقنية المعلومات).

٩٩٠. قد يكون من المهم النظر في مستوى تنفيذ أدوات الرقابة داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة) ودرجة مركزيتها ومدى التشارك فيها لفهم كيفية معالجة المعلومات والرقابة عليها. وفي بعض الظروف، قد يتم تنفيذ أدوات الرقابة مركزيًا (على سبيل المثال، في منشأة أو وحدة عمل واحدة فحسب)، ولكنها قد يكون لها تأثير منتشر على المنشآت أو وحدات العمل الأخرى (على سبيل المثال، مركز للخدمة المشتركة يقوم بمعالجة المعاملات بالنيابة عن المنشآت أو وحدات العمل الأخرى داخل المجموعة). وقد يتم معالجة المعاملات وتطبيق أدوات الرقابة ذات العلاقة في مركز للخدمة المشتركة بنفس الطريقة لتلك المعاملات التي يقوم مركز الخدمة المشتركة بمعالجتها بغض النظر عن المنشأة أو وحدة العمل (على سبيل المثال، آليات العمل والمخاطر وأدوات الرقابة قد تكون هي نفسها بغض النظر عن مصدر المعاملة). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية، على أنها مجتمع عينة واحد.

الأنشطة المركزية (راجع: الفقرة (٢٠)(ج)(١)، (٢))

١٠٠. قد تتعامل إدارة المجموعة بشكل مركزي مع بعض أنشطتها، وعلى سبيل المثال، قد يتم تنفيذ المهام الخاصة بإعداد التقرير المالي أو المحاسبة لمجموعة معينة من المعاملات المشتركة أو المعلومات المالية الأخرى بطريقة متسلقة ومركبة لمنشآت أو وحدات عمل متعددة (على سبيل المثال، عندما يتم إنشاء المعاملات المدرة للإيرادات أو التصريح بها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها في مركز للخدمة المشتركة).
١٠١. قد يساعد التوصل إلى فهم مدى تماشي الأنشطة المركزية مع هيكل المجموعة ككل، وطبيعة الأنشطة التي يتم تنفيذها، في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب. وعلى سبيل المثال، قد تعمل أدوات الرقابة المطبقة في مركز للخدمة المشتركة بشكل مستقل عن أدوات الرقابة الأخرى، أو قد تعتمد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة أو وحدة العمل المستمد منها المعلومات المالية (على سبيل المثال، قد يتم إنشاء معاملات البيع والتصريح بها في المنشأة أو وحدة العمل، ولكن المعالجة قد تحدث في مركز الخدمة المشتركة).

١٠. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية، ومن المهم في هذه الظروف وجود تعاون فعال بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات حيث إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية تدعم تحديد طبيعة الإجراءات الأساسية، وتوكيتها ومداها، التي سيتم تنفيذها عبر المجموعة.

الاتصالات بشأن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(٤))

١٣. قد تستخدم المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة إطار تقرير مالي لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها يختلف عن إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يتم إعداد التقرير المالي الذي تتبعه إدارة المجموعة لتوفيق السياسات المحاسبية، وعند الاقتضاء، توافق هياكل فترات التقرير المالي، التي تختلف عن تلك الخاصة بالمجموعة، مراجع المجموعة من فهم كيفية إجراء عمليات التعديل والمطابقة وإعادة التصنيف، وما إذا كانت تلك العمليات تتم مركزياً بواسطة المجموعة أو بواسطة المنشأة أو وحدة العمل.

تعليمات إدارة المجموعة إلى المنشآت أو وحدات العمل

٤٠. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^{٧٤}، يتبع المجموعة فيما يلي كيفية قيام إدارة المجموعة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة. وتحقيقاً لتجانس المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، قد تقوم إدارة المجموعة بإصدار تعليمات على سبيل المثال، قد تقوم بالإبلاغ بسياسات إعداد التقرير المالي إلى المنشآت أو وحدات العمل تشتمل على تفاصيل بشأن آليات إعداد التقرير المالي أو قد تفرض سياسات مشتركة عبر المجموعة. وقد يؤثر فيهم التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي عدم كفاية التعليمات إلى زيادة احتمالية التعرض للتحريفات بسبب خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها بشكل غير صحيح، أو تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير صحيح.

٤١. قد يتناول المراجعة المجموعة للتعليمات أو السياسات ما يلي:

- وضوح التعليمات الخاصة باستكمال حزمة التقارير، وقابليتها للتطبيق.
- ما إذا كانت التعليمات:

○ توضح بصورة وافية خصائص إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛

○ تتناول المعلومات اللازمة لإعداد ما يكفي من الإفصاحات للالتزام بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ومثال ذلك، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛

○ تتناول المعلومات اللازمة لإجراء تعديلات التوحيد، ومثال ذلك، المعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛

○ تشتمل على جدول زمني لإعداد التقرير.

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات (راجع: الفقرتين ٣١، ٣٢)

٤٢. أثناء مراجعة المجموعة، قد يقوم مراجع المجموعة بإبلاغ الأمور الواردة في الفقرة ٣١ إلى مراجع المكونات الآخرين، إذا كانت هذه الأمور ذات صلة بعملهم، وتحتوي الفقرة ٤١ على أمثلة لأمور أخرى قد يتلزم الإبلاغ بها في الوقت المناسب أثناء عمل مراجع المكون.

٤٣. قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة^{٧٥}. وأنشاء مراجعة المجموعة، قد ترتفع مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك بسبب الغش، في الحالات الآتية:

^{٧٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٥(ب)

^{٧٥} معيار المراجعة (٥٥)، الفقرة ٢

- عندما يكون هيكل المجموعة معقداً

- عند عدم دمج نظم معلومات المجموعة، مما يقلل من فاعليتها في تحديد وتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- عند وجود معاملات عديدة أو متكررة مع الأطراف ذات العلاقة فيما بين المنشآت ووحدات العمل.

وبناءً عليه، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحليل بنزعة الشك المبني، وفقاً لمطلبات معيار المراجعة (٢٠٠)،^{٧٦} يُعد ذا أهمية خاصة في وجود هذه الظروف.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة (٣٣))

أ١٠.٨ يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة عملية متكررة ومتعددة، وقد تكون محفوفة بالتحديات، ولا سيما عندما تكون أنشطة المكونات معقدة أو متخصصة، أو عند وجود العديد من المكونات عبر موقع متعدد. وعند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،^{٧٧} يضع المراجع توقعاتاً مبدئياً بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة وتحديداً أولياً لمنابع المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة بناءً على فهمه للمجموعة وبنيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.

أ١٠.٩ تراعي التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة فهم المراجع للمجموعة، بما في ذلك منشآتها أو وحدات عملها، والبيانات والصناعات التي تعمل فيها. وبناءً على هذه التوقعات المبدئية، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، وهو غالباً ما يقوم بذلك، لأنه قد تتوفر لديهم معرفة وخبرة مباشرة بالمنشآت أو وحدات العمل مما قد يفيد في فهم الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها، والمواطن التي قد تظهر فيها مخاطر للتحرif الجوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يتعلق بتلك المنشآت أو وحدات العمل.

أ١٠.١١ فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتبع على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم الخطر الملائم. وينطوي هذا التقييم على تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ويراعي في ذلك كيفية ودرجة ما يلي:^{٧٨}

- تأثير عوامل الخطر الملائم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحرif.

• تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى القوائم المالية للمجموعة، على تقييم الخطر الملائم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ١١١. بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، قد يحدد مراجع المجموعة أن أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة لا يظهر إلا فيما يتصل بالمعلومات المالية لمكونات معينة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد خطر التحريف الجوهري المتعلق بمطالبة قانونية إلا في المنشآت أو وحدات العمل التي تعمل في دولة معينة أو المنشآت أو وحدات العمل المشابهة في العمليات أو الأنشطة.

أ١١٢. ينص الملحق الثالث على أمثلة للأحداث والظروف التي قد تشير، كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بأدلة التوحيد.

الغش

أ١١٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)،^{٧٩} يتبع على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- تقييم إدارة المجموعة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية للمجموعة بشكل جوهري بسبب الغش.

^{٧٦} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة (١٥).

^{٧٧} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة (١٢٦).

^{٧٨} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة (٣١).

^{٧٩} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان (٢٦، ٣١).

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تعرفت عليها إدارة المجموعة، أو في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يرتفع فيها خطر الغش.
- ما إذا كانت توجد مكونات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحرير الجوهرى بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التوحيد.
- كيفية متابعة المكلفين بالحكمة في المجموعة للأليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحكمة وإدارة المجموعة والأفراد المعينين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات المكونات ومراجعى المكونات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأى غش فعلى أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعى المكونات (راجع: الفقرة ٣٤)

١١٤. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعى المكونات في تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها، يظل مراجع المجموعة هو المسؤول عن التوصل إلى فهم للمجموعة وبيتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة لتكون الأساس الكافى للتعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٣.
١١٥. عندما لا توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحرير الجوهرى وتقييمها، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩^{٨٠}) من المراجع تفاصيل المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس.

الأهمية النسبية

الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة ٣٥^{٨١})

١١٦. تتطلب الفقرة (٣٥) من مراجع المجموعة تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل مكون عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على معلومات مالية منقسمة. وقد يختلف مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات من مكون لأخر. ولا يلزم كذلك أن يكون مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في كل مكون جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، ومن ثم، فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.
١١٧. لا يتطلب هذا المعيار تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح في المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة. ولكن في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمجموعة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة كل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية للمجموعة، فإن معيار المراجعة (٣٢٠)^{٨٢} يتطلب تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. وفي هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في المكونات، لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك، أقل من المبلغ الذي تم إبلاغ مراجع المكون به.^{٨٣}

١١٨. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن العوامل التي قد يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تعين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات:

^{٨٠} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

^{٨١} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرات ١٠، ١١٠، ١٢٠، ١٢١.

^{٨٢} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٣٠.

- مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات (على سبيل المثال، كلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع). وقد يؤثر الحجم النسبي للمكون مقارنة بالمجموعة على مدى انقسام المعلومات المالية (على سبيل المثال، في حال وجود مكون واحد يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة، فمن المحتمل أن يقل مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات).
 - التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريرات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات، ومثال ذلك:
 - ما إذا كانت توجد مخاطر تنفرد بها المعلومات المالية للمكون (على سبيل المثال، الأمور المحاسبية التي تختص بها صناعة معينة، والمعاملات غير المعتادة أو المعقدة).
 - طبيعة ومدى التحريرات التي تم التعرف عليها في المكون أثناء المراجعات السابقة.
١١٩. لمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة (٣٥) أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ١١٨، فكلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قل مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الذي سيكون مناسباً في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. ولكن قد يتم تعين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في بعض الظروف، بمبلغ أقرب إلى الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة بسبب انخفاض خطر التجميع، كما هو الحال عندما تمثل المعلومات المالية لمكون واحد جزءاً كبيراً من القوائم المالية للمجموعة. وعند تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لحصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، قد يأخذ مراجع المجموعة في الحسبان نسبة ملكية المجموعة والنصيب في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.
١٢٠. في بعض الحالات، قد ينفذ مراجع المجموعة أو مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب مهم على أنه مجتمع عينة واحد (أي ليس منقسمًا عبر المكونات). وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.
- الحد الخاص بما يعد "تافهاً بشكل واضح" (راجع: الفقرة (٣٥)(ب))
١٢١. يتم تعين الحد الذي يتعين عنده الإبلاغ عن التحريرات إلى مراجع المجموعة بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الذي يعد تافهاً بشكل واضح فيما يخص القوائم المالية للمجموعة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٤٥)،^{٨٣} فإن هذا الحد هو المبلغ الذي لا يلزم تجميع التحريرات التي تقل عنـه لأن مراجع المجموعة يتوقع أن تجمع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.
- اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات
- الإبلاغ بالأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة (٣٦))
١٢٢. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب لمراجع المجموعة إشراك مراجع أحد المكونات في تحديد مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، نظراً لمعرفة المكون بذلك المكون وبمصادر التحرير المحتملة في المعلومات المالية للمكون. وفي هذا الصدد، قد ينظر مراجع المجموعة أيضاً في إبلاغ مراجع المكون بالأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لتعزيز التعاون في تحديد ما إذا كانت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، بالمقارنة مع الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، مناسبة في ظل الظروف القائمة.
١٢٣. تعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في جزء منها على الأقل، على التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريرات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات. ولذلك، من المهم حدوث اتصال دائم بين مراجع المكون ومراجع المجموعة، ولاسيما إذا كان عدد التحريرات التي تعرف عليها مراجع المكون وحجمها أكبر مما كان متوقعاً.

^{٨٣} معيار المراجعة (٤٥)، الفقرة ٢٣

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المقتمة (راجع: الفقرة ٣٧)

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي

١٢٤. قد يتم تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي إذا كانت أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة ستسجّب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييّبها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي (على سبيل المثال، في مركز للخدمة المشتركة). ومن العوامل التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجـع ما إذا كان سينفذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، على سبيل المثال:

- مستوى مركـزـية الأنشـطة ذات الصلة باعداد التقرير المالي.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التـشارـك فيها.
- مدى التـشابـه بين أنشـطة المـجمـوعـة وخطـوط عملـها.

١٢٥. قد يحدد مراجع المجموعة أن المعلومات المالية للعديد من المكونات يمكن اعتبارها مجتمعاً عينة واحداً لعرض تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عندما تعتبر المعاملات متماثلة لأنها تشارك في الخصائص نفسها، ولأن مخاطر التحريف الجوهرى المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة.

١٢٦. عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، قد يستمر إشراك مراجع المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما يكون للمجموعة مراكز خدمة مشتركة متعددة، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات في تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لهذه المراكز.

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى المكونات

١٢٧. في ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى المكونات عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك المكونات. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون للمجموعة:

- مصادر إيراد مختلفة؛ أو
- خطوط عمل متعددة؛ أو
- عمليات منتشرة عبر مواقع متعددة؛ أو
- أنظمة غير مركبة للرقابة الداخلية.

ارتفاع عدد المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة.

١٢٨. قد تتشكل المجموعة من عدد كبير من المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة. وفي مثل هذه الظروف التي تكون فيها فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر عدد كبير من المكونات، قد يواجه مراجع المجموعة المزيد من التحديات عند التخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.

١٢٩. في بعض الحالات، قد يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تلك (على سبيل المثال، إذا كانت متاجنة وتخصّص لأدوات رقابة مشتركة ويمكن الوصول إلى المعلومات المناسبة). وقد تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية أيضاً على الإجراءات التحليلية الأساسية وفقاً لمعايير المراجعة (٥٢).^{٨٤} وبناءً على ظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكونات على مستويات مناسبة لأغراض وضع التوقعات وتحديد مبلغ أي فروقات في المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية. وقد يكون من المفيد استخدام الأدوات والأساليب الآلية في هذه الظروف.

^{٨٤} معيار المراجعة (٥٢) "الإجراءات التحليلية"

أ١٣٠. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية في مكونات مختارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة. ويُعد تحديد المكونات التي تستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها في المكونات المختارة، وتقييمها ومدتها، مسألة حكم هي. وفي هذه الظروف، قد يكون إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكونات التي سيتم اختبارها مفيداً أيضاً فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش (انظر أيضاً الفقرة ١٣٦١).

طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

أ١٣١١. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، قد يحدد مراجع المجموعة مناسبة نطاق العمل التالي في المكونات (مع إشراك مراجعى المكونات، عند الاقتضاء):

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون؛ أو
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ أو
- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة.

أ١٣٢٠. بالرغم من تحمل مراجع المجموعة المسؤلية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتقييمها ومدتها، فإن مراجعى المكونات يمكن إشراكهم في جميع مراحل مراجعة المجموعة، بما في ذلك أثناء تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، وهو ما يتم في الغالب.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون

أ١٣٣٠. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب، بما في ذلك عندما:

- يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمكون، كلها أو جزء كبير منها، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
- يوجد خطر تحريف جوهري منتشر في القوائم المالية للمجموعة بسبب وجود أحداث أو ظروف في المكون قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة للتقييم الذي أجرته إدارة المجموعة بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ١٣٤٠. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر في المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمكون عمليات محدودة ولكنه يمتلك جزءاً كبيراً من الأراضي والمباني الخاصة بالمجموعة أو يتحمل أرصدة ضرائب كبيرة.

تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة

أ١٣٥٠. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات مراجعة إضافية خاصة وتنفيذها على المعلومات المالية لمكون هو نهج مناسب، كما هو الحال عندما يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن إقرار ذي صلة واحد أو أكثر فحسب. وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجع المجموعة باختبار فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح مركزاً وقد يتطلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة في المكون (على سبيل المثال، إجراءات مراجعة إضافية خاصة فيما يتعلق بتقويم مطالبات أو دعاوى قضائية في دولة المكون أو فيما يتعلق بوجود أصل).

عنصر المفاجأة

أ١٣٦٠. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريرات الجوهرية في المعلومات المالية للمكونات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري

٨٥ في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٣٧٦. قد يعتمد مراجع المجموعة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تعمل في جميع أجزاء المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية التي سيتم تنفيذها، سواءً على مستوى المجموعة أو في المكونات. ويطلب معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٦} من المراجع أن يُصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك. وقد يتم إشراك مراجع المكونات في تصميم اختبارات أدوات الرقابة وتنفيذها.

١٣٨٠. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٧} من المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المرتبطة بها. وفي حال اكتشاف انحرافات أكثر مما هو متوقع نتيجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يلزم مراجع المجموعة تعديل خطة مراجعة المجموعة. وقد تشمل التعديلات المحتملة في خطة مراجعة المجموعة ما يلي:

- طلب تنفيذ المزيد من الإجراءات الأساسية في مكونات معينة.
- التعرف على أدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة التي تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية واختبار فاعليتها التشغيلية.
- زيادة عدد المكونات التي تم اختيارها لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

١٣٩٠. عند اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مركزيًا (على سبيل المثال، أدوات الرقابة في مركز للخدمة المشتركة أو اختبار أدوات الرقابة المشتركة)، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجع المكونات بمعلومات عن أعمال المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، عندما يطلب من مراجع المكون تصميم الإجراءات الأساسية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون، أو تصميم الإجراءات الأساسية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، قد يجري مراجع المكون نقاشاً مع مراجع المجموعة حول اختبار أدوات الرقابة الذي تم تنفيذه مركزيًا لتحديد طبيعة الإجراءات الأساسية وتوقيتها ومدتها.

آلية التوحيد

إجراءات التوحيد (راجع: الفقرة ٣٨)

١٤٠. قد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، ما يلي:

- التتحقق من انعكاس أثر قيود اليومية الضرورية في التوحيد؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على آلية التوحيد والاستجابة بشكل مناسب حال تحديد عدم فاعلية أي من أدوات الرقابة.

التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوكيد (راجع: الفقرة ٣٨(ب))

١٤١. قد تتطلب آلية التوكيد إجراء تعديلات وعمليات إعادة تصنیف لمبالغ مقرر عنها في القوائم المالية للمجموعة لا تمر عبر تطبيقات تقنية المعلومات المعتادة، وقد لا تخضع لنفس أدوات الرقابة التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقويم مراجعة المجموعة لمدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف، واقتضاءها ودقتها، على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس بشكل مناسب الأحداث والمعاملات التي تشكل أساس هذه التعديلات؛
- تحديد ما إذا كانت تلك المنشآت أو وحدات العمل التي تم تضمين معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة قد تم تضمينها بشكل مناسب؛

^{٨٥} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة (٣٠)(ج).

^{٨٦} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة (٣٣).

^{٨٧} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة (٣٣).

• تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصریح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة، وعند الاقتضاء، من قبل إدارة المكون:

• تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيّدة بشكلٍ سليم وموثوقة بشكلٍ كافٍ;

• تقويم مطابقة وإزالة المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجع المكونات (راجع: الفقرتين ٤٢، ٤٣)

١٤٢. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجع المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، قد يحدد مراجع المكون أنه من المناسب استخدام عمل أحد الخبراء الذين استعان بهم وبلغ مراجع المجموعة بذلك. وفي هذه الظروف، عند تحديد ما إذا كان تصميم مراجع المكون وتنفيذها لإجراءات المراجعة الإضافية مناسباً، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون، على سبيل المثال:

• طبيعة عمل الخبير الذي استعان به، ونطاقه وأهدافه.

• تقويم مراجع المكون لدى وفاء عمل الخبير الذي استعان به بأغراض مراجع المجموعة.

١٤٣. قد يعتمد المستوى المناسب لمدى مشاركة مراجع المجموعة على ظروف وهيكل المجموعة وعوامل أخرى مثل التجارب السابقة لمراجع المجموعة مع مراجع المكونات الذين يتولون تنفيذ الإجراءات على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، وظروف ارتباط مراجعة المجموعة (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة أو وحدة العمل لم يتم إعدادها وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة).

تقويم التبعيات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

الإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٤٥)

١٤٤. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ٤٥ هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجع المكون. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين ٣٢ و ٥٠، فإن هذه الأمور قد تشمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

• المعلومات المتعلقة بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها المخالفات التي يتم التعرف عليها للنصوص المتعلقة بالاستقلال؛ أو

• المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ أو

• مخاطر التحرير الجوهري المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر الغش؛ أو

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

• المعاملات المهمة وغير المعتادة.

الإبلاغ عن التحريرات في المعلومات المالية للمكونات (راجع: الفقرة ٤٥(ه))

١٤٥. قد تنبئ المعرفة بالتحريرات المصححة وغير المصححة عبر المكونات مراجع المجموعة إلى أوجه القصور التي من المحتمل أن تكون منتشرة في الرقابة الداخلية، عندما يتم النظر فيها جنباً إلى جنب مع أوجه القصور التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ٤٥(ز). وإضافة إلى ذلك، قد يشير ارتفاع عدد التحريرات (غير المصححة أو المصححة) التي يتم التعرف عليها عما هو متوقع إلى ارتفاع خطر التحريرات غير المكتشفة، مما قد يقود مراجع المجموعة إلى استنتاج ضرورة تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة في مكونات معينة.

النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون (راجع: الفقرة ٤٥(ك))

١٤٦. يتأثر شكل ومحفوظ منجزات مراجع المكون بطبعية ومدى أعمال المراجعة التي طلب منه تنفيذها. وقد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة شكل أو صيغة الاستنتاجات العامة التي يتم الحصول عليها من مراجع المكون بشأن أعمال المراجعة التي قام بتنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح المحلية شكل الاستنتاجات (على سبيل المثال، الآراء) التي سيقدمها مراجع المكون.

تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة (راجع: الفقرة ٤٦(ب))

١٤٧. إذا حدد مراجع المجموعة أن اتصالات مراجع المكون لا تفي بأغراض مراجع المجموعة، فقد ينظر مراجع المجموعة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من مراجع المكون (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات):
 - أو
- ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكون وفقاً للفقرة ٤٧؛ أو
- ما إذا كان يلزم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة ٤٨؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة مراجع المكون أو قدراته.

فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات (راجع: الفقرة ٤٧)

١٤٨. تقدم الفقرة ٧٥ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بناءً على حقائق وظروف مراجعة المجموعة وغيرها من الأمور (على سبيل المثال، مخاطر التحرير الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة). وقد يتأثر أيضاً النظر الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٧(ج) بالأمور الآتية ذات الصلة بالمشاركة الدائمة لمراجع المجموعة في عمل مراجع المكونات:

- التبليغات التي ترد من مراجع المكونات، بما فيها تلك التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥ من هذا المعيار؛
- الفحص الذي يجريه مراجع المجموعة أثناء مراجعة المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات (على سبيل المثال، للوفاء بمتطلبات الفقرات ٣٤ و٤٢ و٤٣) أو الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

١٤٩. من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات، ومدى تلك الضرورة، في ظل الظروف القائمة:

- درجة مشاركة مراجع المكون في إجراءات تقييم المخاطر وفي التعرف على مخاطر التحرير الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية للقواعد المالية للمجموعة؛
- كفاءة وقدرات أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة لدى مراجع المكون المسؤولين عن فحص العمل الخاص بالأفراد الأقل خبرة؛
- ما إذا كان مراجع المكون ومراجع المجموعة يخضعان لسياسات أو إجراءات مشتركة فيما يخص فحص توثيق أعمال المراجعة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين ٤٩، ٥٠)

- قد يقوم مراجع المجموعة بما يلي:
 - مطالبة مراجع المكونات بتنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة لمساعدة مراجع المجموعة في التعرف على الأحداث التي تقع بين

تواتر المعلومات المالية للمكونات وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

- تنفيذ إجراءات لتغطية الفترة بين تاريخ قيام مراجع المكون بالإبلاغ بالأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

تقييم مدى كفاية ومتاسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

مدى كفاية ومتاسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥١)

١٥١. تُعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة عملية تراكمية ومتركرة. وأنباء قيام مراجع المجموعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، قد تدفع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مراجع المجموعة إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها إذ قد تنمو إلى علم مراجع المجموعة معلومات تختلف كثيراً عن المعلومات التي استند إليها تقييم المخاطر. وعلى سبيل المثال:

- قد يلزم النظر في التحريرات التي تم التعرف عليها في أحد المكونات بالمقارنة مع المكونات الأخرى؛ أو
- قد يصبح مراجع المجموعة على دراية بقيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في أحد المكونات بسبب تغيرات في البيئة (على سبيل المثال، نشوب حرب أو اندلاع اضطرابات مدنية أو تفشي أمراض).

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات المتعلقة بها.

١٥٢. يساعد التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٥١ مراجع المجموعة في تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة الثانية تم وضعهما للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة ما ذالتا مناسبتين. وقد يكون المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٣٣٠)^{٨٨} الذي يقضي بأن يصمم وينفذ المراجع إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكن رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، مفيداً أيضاً لأغراض هذا التقويم في سياق القوائم المالية للمجموعات.

١٥٣. قد ينظر مراجع المجموعة في ممارسة فريق الارتباط لنزعه الشك المبني عند تقييم مدى كفاية ومتاسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت أمور كذلك الموضحة في الفقرة ١٧ قد قادت فريق الارتباط على نحو غير ملائم إلى:

- الحصول على أدلة المراجعة التي يسهل الوصول إليها دون إيلاء الاعتبار المناسب لدى صلتها وإمكانية الاعتماد عليها؛ أو
- الحصول على أدلة أقل إقناعاً مما يلزم في ظل الظروف القائمة؛ أو
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة تنازل للحصول على الأدلة المؤيدة أو استبعاد الأدلة المناقضة.

١٥٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)^{٨٩} من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المراجعة. وتعتمد المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من العمل الذينفذ مراجعو المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، وقد يشمل ذلك:

- التبليغات التي ترد من مراجع المكونات، التي تتطلبتها الفقرة ٤، بما في ذلك النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجعي المكونات بشأن العمل المنفذ لأغراض مراجعة المجموعة؛
- التبليغات الأخرى التي ترد من مراجع المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما فيها تلك التي تتطلبتها الفقرة ٣٢؛
- التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات وفقاً للفقرة ٤٧.

^{٨٨} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨.

^{٨٩} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٢.

١٥٥. في بعض الظروف، قد توفر مذكرة عامة موجزة، توضح العمل الذي تم تنفيذه ونتائجـه، أساساً في حد ذاتها لمراجعة المجموعة يمكنـه من استنتاج أن العمل الذي نفذـه مراجعـ المكونـ وأدلة المراجـعة التي حصلـ عليها تـفي بأغراض مراجـعة المجموعـة. وقد تكونـ هذه هي الحالـ على سبيلـ المثالـ، عندما يكونـ مراجعـ المكونـ قد طـلبـ منه تنـفذـ إجرـاءـات مراجـعة إضافـية خـاصـةـ حـدـدهـاـ وأـبـلـغـهـ بهاـ مراجـعةـ المجموعـةـ.

تقويمـ التأثيرـ الذي يـلـحقـ بـرأـيـ مراجـعةـ المجموعـةـ (رـاجـعـ الفقرـةـ ٥٢)

١٥٦. قد يـشـتمـلـ التـقوـيمـ الذي يـجـريـهـ الشـريكـ المسـؤـولـ عنـ اـرـتـباطـ المـجمـوعـةـ عـلـىـ النـظـرـ فيماـ إذاـ كانـتـ التـحـريـفـاتـ المـصـحـحةـ وـغـيرـ المـصـحـحةـ التيـ قـامـ مـراجـعـ المـكونـاتـ بـالـإـبـلـاغـ عـنـهـ تـشـيرـ إلىـ وجودـ إـشـكـالـيـةـ منـهـجـيـةـ (عـلـىـ سـبـيلـ المـثالـ، بـشـأنـ معـاـمـلـاتـ تـخـضـعـ لـسـيـاسـاتـ مـحـاسـبـيـةـ مشـتـركـةـ أوـ أدـوـاتـ رـقـابـةـ مشـتـركـةـ)ـ قدـ تـؤـثـرـ عـلـىـ المـكونـاتـ الآـخـرـيـ.

تـقـرـيرـ المـراجـعـ (رـاجـعـ الفقرـةـ ٥٣)

١٥٧. علىـ الرـغـمـ منـ أنـ مـراجـعـيـ المـكونـاتـ قدـ يـنـفـذـونـ أـعـمـالـاـ عـلـىـ المـعـلـومـاتـ المـالـيـةـ لـلـمـكونـاتـ منـ أـجـلـ مـراجـعةـ المـجمـوعـةـ وـهـذـاـ يـكـونـ مـسـؤـولـينـ عنـ النـتـائـجـ أوـ الـاستـنـتـاجـاتـ الـعـامـةـ الـقـيـ يـتوـصـلـونـ إـلـيـهـ، فـإـنـ الشـريكـ المسـؤـولـ عنـ اـرـتـباطـ المـجمـوعـةـ أوـ مـكـتبـ الشـريكـ المسـؤـولـ عنـ اـرـتـباطـ المـجمـوعـةـ هوـ المسـؤـولـ عنـ رـأـيـ مـراجـعةـ المـجمـوعـةـ.

١٥٨. عندـ تعـديـلـ رـأـيـ مـراجـعةـ المـجمـوعـةـ بـسـبـبـ عدمـ قـدرـةـ مـراجـعـ المـجمـوعـةـ عـلـىـ الحـصـولـ عـلـىـ مـاـ يـكـفيـ منـ أـدـلـةـ المـراجـعةـ الـمـنـاسـبـةـ فيـمـاـ يـتـعلـقـ بـالـمـعـلـومـاتـ المـالـيـةـ لـمـكونـ واحدـ أوـ أـكـثـرـ، يـتـمـ تـوـضـيـحـ أـسـبـابـ ذـلـكـ فيـ قـسـمـ "أسـاسـ الرـأـيـ المـتـحـفـظـ"ـ أوـ "أسـاسـ الـامـتـنـاعـ عـنـ إـبـادـهـ الرـأـيـ"ـ فيـ تـقـرـيرـ المـراجـعـ بـشـأنـ القـوـائـمـ المـالـيـةـ لـلـمـجمـوعـةـ.^{٩٠}ـ وـفـيـ بـعـضـ الـظـرـوفـ، قدـ يـكـونـ منـ الـضـرـوريـ الإـشـارـةـ إـلـيـ مـراجـعـ المـكونـ لـشـرحـ أـسـبـابـ الرـأـيـ المـعـدـلـ بـصـورـةـ وـافـيـةـ، عـلـىـ سـبـيلـ المـثالـ، عـنـدـمـ يـكـونـ مـراجـعـ المـكونـ غـيرـ قـادـرـ عـلـىـ تـنـفـيـذـ أوـ اـسـتـكـمالـ الـعـلـمـ الـمـطـلـوبـ عـلـىـ المـعـلـومـاتـ المـالـيـةـ لـلـمـكونـ بـسـبـبـ ظـرـوفـ خـارـجـةـ عـنـ سـيـطـرـةـ إـدـارـةـ المـكونـ.

الـاتـصالـ بـإـدـارـةـ المـجمـوعـةـ وـالـمـكـفـينـ بـالـحـوكـمـةـ فـيـ المـجمـوعـةـ

الـاتـصالـ بـإـدـارـةـ المـجمـوعـةـ (رـاجـعـ الفقرـاتـ ٥٤ـ٥٦)

١٥٩. قدـ تكونـ مـراجـعـةـ المـجمـوعـةـ معـقدـةـ نـظـراـ لـعـدـدـ وـطـبـيـعـةـ الـمـنـشـآـتـ وـوـحدـاتـ الـعـلـمـ الـتـتـشـكـلـ مـنـهـاـ المـجمـوعـةـ.ـ إـضـافـةـ إـلـيـ ذـلـكـ، وـوـفـقاـ مـاـ هوـ مـوـضـعـ فيـ الفـقـرـةـ آـ، فـإـنـ مـراجـعـ المـجمـوعـةـ قدـ يـحـدـدـ أـنـهـ يـمـكـنـ النـظـرـ فيـ مـنـشـآـتـ أوـ وـحدـاتـ عـلـمـ مـعـيـنـةـ بـصـورـةـ جـمـاعـيـةـ عـلـىـ أـهـمـهاـ مـكـونـ واحدـ لـأـغـرـاضـ التـخـطـيـطـ لـمـراجـعـةـ المـجمـوعـةـ وـتـفـيـذـهـاـ.ـ وـعـلـيـهـ، فـقـدـ يـسـاعـدـ النـقـاشـ مـعـ إـدـارـةـ المـجمـوعـةـ لـتـزـوـيدـهـاـ بـنـظـرـةـ عـامـةـ حـولـ النـطـاقـ وـالـتـوقـيـتـ الـمـخـطـطـ لـهـمـاـ فيـ تـنـسـيقـ الـعـلـمـ الـذـيـ يـتـمـ تـنـفـيـذـهـ فيـ المـكونـاتـ، بـمـاـ فـيـ ذـلـكـ عـنـدـ إـشـارـةـ مـراجـعـيـ المـكونـاتـ، وـفـيـ التـعـرـفـ عـلـىـ إـدـارـاتـ المـكونـاتـ (انـظـرـ الفـقـرـةـ ٢٤ـ).

١٦٠. يـحـتـويـ مـعيـارـ المـراجـعـةـ (٢٤٠)^{٩١}ـ عـلـىـ مـتـطلـباتـ وـإـرشـادـاتـ بـشـأنـ الإـبـلـاغـ عـنـ حـالـاتـ الغـشـ إـلـيـ الـإـدـارـةـ، أوـ إـلـيـ المـكـفـينـ بـالـحـوكـمـةـ عـنـدـمـاـ تـكـونـ الـإـدـارـةـ مـتـوـرـطةـ فـيـ الغـشـ.

١٦١. قدـ تـحـتـاجـ إـدـارـةـ المـجمـوعـةـ إـلـيـ الـحـفـاظـ عـلـىـ سـرـيـةـ مـعـلـومـاتـ مـعـيـنـةـ جـوهـرـيـةـ وـحـسـاسـيـةـ.ـ وـمـنـ أـمـثلـةـ الـأـمـورـ الـقـيـ يـقـدـ تكونـ مـهـمـةـ لـلـقـوـائـمـ المـالـيـةـ الـخـاصـةـ بـالـمـكـونـ وـالـقـيـ يـقـدـ لاـ تـكـونـ إـدـارـةـ المـكونـ عـلـىـ عـلـمـهـاـ:

- الدـعـاوـيـ القـضـائـيـةـ الـمحـتمـلـةـ.
- خطـطـ التـخـلـيـ عنـ أـصـوـلـ تـشـغـيلـيـةـ جـوهـرـيـةـ.
- الأـحـدـاثـ الـلـاحـقـةـ.
- الـاتـفاـقيـاتـ الـقـانـونـيـةـ الـمـهـمـةـ.

١٦٢. قدـ تـقـومـ إـدـارـةـ المـجمـوعـةـ بـإـحـاطـةـ مـراجـعـ المـجمـوعـةـ بـحـالـاتـ عـدـمـ التـزـامـ أوـ شـبـهـ عـدـمـ التـزـامـ بـالـأـنـظـمـةـ أوـ الـلـوـانـجـ فيـ الـمـنـشـآـتـ أوـ وـحدـاتـ الـعـلـمـ

^{٩٠} مـعيـارـ المـراجـعـةـ (٧٠٥)، الفقرـاتـ ٢٠ـ٢٤.

^{٩١} مـعيـارـ المـراجـعـةـ (٢٤٠)، الفقرـاتـ ٤٣ـ٤١.

داخل المجموعة. وتقدم الفقرة ٨٧٦ إرشادات للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في هذه الظروف.

الاتصال بالملفين بالحكومة في المجموعة (راجع: الفقرة ٥٧)

١٦٣. قد تشمل الأمور التي يقوم مراجع المجموعات بالحكومة في المجموعة الأمور التي قام مراجع المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعات أنها ذات أهمية لمسؤوليات الملفين بالحكومة في المجموعة. وقد يتم الاتصال بالملفين بالحكومة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧(أ) بعد قيام مراجع المجموعة بتحديد العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات المالية للمكونات. ومن جهة أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧(ب) في نهاية المراجعة، ويتم الإبلاغ بالأمر المشار إليها في الفقرة ٥٧ (ج) و(د) عند حدوثها.

١٦٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠)^{٩٢} من المراجع إعطاء الملفين بالحكومة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها. وفيما يخص مراجعة المجموعة، يساعد هذا الاتصال الملفين بالحكومة في فهم تحديد مراجع المجموعات للمكونات التي تستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، بما في ذلك ما إذا كان سيتم النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة للمجموعة بصورة جماعية على أنها مكون واحد، وفهم خطة إشراك مراجع المكونات. ويساعد هذا الاتصال أيضاً في التمكين من التوصل إلى فهم متداول وإجراء نقاش حول المجموعة وبينها (انظر الفقرة ٣٠) وال مجالات التي قد يطلب الملفون بالحكومة من مراجع المجموعة تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها، إن وجدت.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٥٨)

١٦٥. يتولى مراجع المجموعة مسؤولية تحديد ما إذا كان وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور التي تم التعرف عليها تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها.^{٩٣} وقد يطلب مراجع المجموعة معلومات من مراجع المكون بشأن ما إذا كان القصور الذي تم التعرف عليه أو مجموعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في المكون تُعدّ قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

التوثيق (راجع: الفقرة ٥٩)

١٦٦. تحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠) في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ويحتوي الملحق الخاص بمعايير المراجعة (٢٣٠) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

١٦٧. يدعم توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة التقويم الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٥١ بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. انظر أيضاً الفقرة ١٥٤.

١٦٨. يتتألف توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة مما يلي:

• التوثيق الوارد في ملف مراجع المجموعة:

• التوثيق المنفصل في الملفات الخاصة بمراجع المكونات فيما يتعلق بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة (أي توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات).

١٦٩. يخضع الجمع النهائي لتوثيق أعمال المراجعة، والاحتفاظ به، فيما يخص مراجعة المجموعة للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).^{٩٤} وقد يصدر مراجع المجموعة تعليمات خاصة إلى مراجع المكونات بشأن جمع التوثيق الخاص بالعمل الذي قاموا بتنفيذ لأغراض مراجعة المجموعة، والاحتفاظ به.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات (راجع: الفقرة ٥٩(ب))

١٧٠. قد يتم توثيق الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات بعدة طرق، من بينها على سبيل المثال، توثيق ما يتعلق بالوفاء

^{٩٢} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

^{٩٣} معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٨

^{٩٤} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣١(و) وأ٣٢-٨٥

بمتطلبات الفقرات ٢٢ و٣٣ و٥٧(أ) من هذا المعيار.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من كفاءات وقدرات مراجع المكونات (راجع: الفقرة ٥٩(د))

١٧١. يقدم معيار إدارة الجودة (١) إرشادات بشأن الأمور التي قد تتناولها سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات توضيحاً أو إرشادات بشأن كيفية توثيق التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط، بمن فهم مراجع المكونات. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل التأكيد الذي يتم الحصول عليه من مراجع المكون وفقاً للفقرة ٢٤ على معلومات بشأن خبرة مراجع المكون في الصناعات ذات الصلة. وقد يطلب مراجع المجموعة أيضاً الحصول على تأكيد بأن مراجع المكون لديه الوقت الكافي لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه.

توثيق التوجيه المقدم لمراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (راجع: الفقرة ٥٩(و))

١٧٢. وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٧٥، سيقوم مراجع المجموعة بتكييف النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص عند مراجعة المجموعة بناءً على حقائق وظروف الارتباط، وسيجمع هذا النهج بصفة عامة بين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة إضافة إلى الاستجابات التي توضع خصيصاً لمراجعة المجموعة. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً توضيحاً أو إرشادات بشأن توثيق التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لفريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

١٧٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠) من المراجع وضع خطة مراجعة تشمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعند إشراك مراجع المكونات، فإن مدى هذا الوصف سيتبين في الغالب حسب المكون، مع إدراك أن الخطة الموضوعة لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد تتأثر بالأمور الموضوعة في الفقرة ٥١.

١٧٤. قد يشتمل توثيق مراجع المجموعة للأعمال المتعلقة بتوجيه مراجع المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، على سبيل المثال، على ما يلي:

- الاتصالات المطلوبة مع مراجع المكونات، بما في ذلك التعليمات الصادرة والتأكدات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار.
- المبررات وراء اختيار الزيارات التي تمت لواقع مراجع المكونات والحاضرين في المجتمعات وطبيعة الأمور التي تم مناقشتها.
- الأمور التي تم مناقشتها في المجتمعات مع مراجع المكونات أو إدارات المكونات.
- مبررات تحديد مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات الذي تم اختياره لفحصه.
- التغييرات في الطبيعة والمدى المقرر للمشاركة في عمل مراجع المكونات، وأسبابها (على سبيل المثال، تخصيص أعضاء في فريق الارتباط أكثر خبرة مما كان متوقعاً في البداية في مجالات المراجعة التي ترتفع فيها درجة التعقيد أو عدم الموضوعية).

١٧٥. تتطلب الفقرة ٤٧ من مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات، ومدى تلك الضرورة. وتقدم الفقرتان ١٤٨١ و١٤٩١ إرشادات لمراجعة المجموعة بشأن هذا التحديد.

١٧٦. لا يلزم عادةً نسخ توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكونات في ملف المراجعة الخاصة بمراجع المجموعة. ولكن قد يقرر مراجع المجموعة تلحيف معين أعدد مراجع المكونات، أو نسخه أو الاحتفاظ بنسخ منه، في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة لاستكمال وصف أمر معين ذكر في التبليغات التي وردت من مراجع المكون، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها. وقد يكون من أمثلة هذا التوثيق الخاص بمراجع المكونات:

- قائمة أو ملخص بالأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والاستنتاجات التي توصل إليها بشأنها، التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- الأمور التي قد يلزم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة؛

^{٩٥} معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٩٦١.

^{٩٦} معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩.

- الأمور التي قد يتم تحديد أنها من الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
 - ١٧٧٩. قد يلزم تضمين توثيق معين أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجعة المجموعة، عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذلك، على سبيل المثال، للاستجابة لطلب السلطات التنظيمية بفحص التوثيق المتعلق بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات.
 - ١٧٨٠. قد تساعد السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب وفقاً لنظام إدارة الجودة الخاص به، أو الموارد التي يوفرها المكتب أو الشبكة، مراجع المجموعة في توثيق توجيهه لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام أداة مراجعة إلكترونية لتيسير الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجع المكونات. وقد يتم استخدام هذه الأداة أيضاً لتوثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك لتوفير المعلومات المتعلقة بالفاحصين وتاريخ فحصهم ومدتها.
- اعتبارات إضافية عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات (راجع: الفقرة ٥٩)
 - ١٧٩٠. قد يفرض توثيق أعمال المراجعة عند مراجعة المجموعة بعض التعقيدات أو التحديات الإضافية في ظروف معينة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو عندما تقييد الحرب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعدد مراجعو المكونات.
 - ١٨٠. قد يتمكن مراجع المجموعة من التغلب على تلك القيود، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:
 - زيارة موقع مراجع المكون، أو الاجتماع مع مراجع المكون في موقع يختلف عن المكان الذي يتواجد فيه، لفحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجع المكون؛ أو
 - فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة عن بعد عبر استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوظاً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
 - طالبة مراجع المكون بإعداد وتقديم مذكرة تتناول المعلومات ذات الصلة وعقد نقاشات مع مراجع المكون، عند اللزوم، لمناقشة محتوى تلك المذكرة؛ أو
 - إجراء نقاش مع مراجع المكون بشأن الإجراءات التي قام بتنفيذها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها.
 - ويُعد تحديد ما إذا كان واحد أو أكثر من التصرفات الموضحة أعلاه كافياً للتغلب على القيود أمراً يخضع للحكم المهي، بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة.
- ١٨١٠. عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات، يلزم رغم ذلك أن يكون التوثيق الخاص بمراجعة المجموعة مستوفياً لمتطلبات معايير المراجعة، بما فيها تلك التي تتعلق بتوثيق طبيعة وتوقيت مدى توجيهه مراجع المجموعة لمراجع المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرتين ١٤٨٩ وأ١٤٨٠ في تحديد مدى فحص مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات في هذه الظروف. وتقدم الفقرتان ١٧٦٦ وأ١٧٧٧ أمثلة للظروف التي قد يتم فيها تضمين توثيق معين لأعمال المراجعة أعدد مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجعة المجموعة.
- ١٨٢٠. في حال عدم قدرة مراجع المجموعة على التغلب على القيود المفروضة على الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعدد مراجعو المكونات، فقد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان هناك قيد على النطاق قد يتطلب تعديلاً في الرأي المتعلق بالقواعد المالية للمجموعة. انظر الفقرة ٤٥.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٤٥)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ل توفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

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

- هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية (*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (**) (إطار ذو غرض عام).
- تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون تمت المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً يبلغ مجموعها ٦٠ مليون ريال) لأن مراجع المجموعة لم توفر له إمكانية الوصول إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالمكون أو إدارة المكون أو مراجع المكون.
- لقد قرأت مراجع المجموعة القوائم المالية المراجعة للمكون كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكون.
- بحسب حكم الشرك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو تأثير جوهري، ولكنه غير منتشر.^١
- يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية على جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتطبق على المراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكيد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعايير المراجعة (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة (١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.^٢
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المحفوظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن إعداد تلك القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى تتطلبها الأنظمة المحلية.

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو أراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.
إذا كان التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة تأثيراً جوهرياً ومنتشرأ، بحسب حكم الشرك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن الشرك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعايير المراجعة (٧٠٥).

^١ معيار المراجعة (١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^٣

الرأي المتحقق

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة، وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحقق" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقة وعادلة لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتديقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحقق

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وتم تضمين نصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) وبالبالغ قيمته ١ مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، ونصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعتنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارية والمراجعين في الشركة (ص). وبينما عليه، فلم نكن قادرین على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على هذه المبالغ.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولي)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفيانا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحقق.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها"]

[يتم التقرير وفقاً لمطالبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠).^٤ انظر المثال التوضيحي (٢) في الملحق الثاني لمعايير المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة في قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٢) لتصفت الأداء الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحقق والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحكمة عن القوائم المالية الموحدة^٥

[يتم التقرير وفقاً لمعايير المراجعة (٧٠٠).^٦ انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

^٣ العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبياً.

^٤ معيار المراجعة (٧٢٠)"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

^٥ في جميع هذه الأمثلة التوضيحية للتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحاً الإدارة والمكلفين بالحكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

^٦ معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠). ولا يتم إدراج الفقرتين الأخيرتين اللتين تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط.]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكلمها، حسب الاقتضاء]^(*)

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٨٨)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

١. يقدم هذا الملحق أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئه المجموعات، ويستفيض الملحق في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩^١) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعات. وهذه الأمثلة قد لا تكون ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وهذه القائمة ليس بالضرورة أن تكون قائمة كاملة بالأمثلة.

بيئة الرقابة

٢. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لبيئة الرقابة أموراً مثل ما يلي:

- هيكل الحكومة ومهام الإدارات عبر المجموعة، ومسؤوليات الإشراف التي تتولاها إدارة المجموعة، بما في ذلك ترتيبات إسناد الصالحيات والمسؤوليات إلى إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.
- طريقة هيكلة وتنظيم إشراف المكلفين بالحكومة على نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
- طريقة الإبلاغ بالمعايير السلوكية والسلوكية، وتعزيزها، في الممارسة العملية عبر المجموعة (على سبيل المثال، عن طريق برامج على مستوى المجموعة، مثل مدونات قواعد السلوك وبرامج منع الغش).
- اتساق السياسات والإجراءات عبر المجموعة، بما في ذلك الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي في المجموعة.

آلية المجموعة لتقدير المخاطر

٣. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للأالية التي تتبعها المجموعة لتقدير المخاطر، وبعبارة أخرى، آلية التعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما فيها خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتناول أيضاً هذا الفهم مدى تطور آلية المجموعة لتقدير المخاطر ومدى مشاركة المنشآت ووحدات العمل في هذه الآلية.

آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٤. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للأالية التي تتبعها المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها أموراً مثل متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك كيفية متابعة أدوات الرقابة عبر المجموعة، وعند الاقتضاء، أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عبر المجموعة، بما في ذلك طبيعتها ومسؤوليتها وأنشطتها فيما يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. ويطلب معيار المراجعة (٦١٠)^٢ من المراجع تقويم مدى الدعم الذي يوفر الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخلين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظاماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

نظام المعلومات والاتصالات

٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لنظام المعلومات والاتصالات داخل المجموعة أموراً مثل ما يلي:

- مدى المركبة في بيئه تقنية المعلومات داخل المجموعة ومدى التشارك في تطبيقات تقنية المعلومات وأدوات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات.
- متابعة إدارة المجموعة للعمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، بما في ذلك الإجراءات

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

^٢ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخلين"، الفقرة ١٥

الروتينية المعتمدة لإعداد التقارير، التي تمكّن إدارة المجموعة من متابعة الأداء مقارنة بالميزانيات واتخاذ التصرفات المناسبة.

• المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.

• آلية متابعة حسن توقيت المعلومات المالية التي يتم استلامها من المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وتقدير مدى دقة تلك المعلومات واقتامتها.

آلية التوحيد

٦. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أمور تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

• مدى فهم إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لإطار التقرير المالي المنطبق.

• آلية تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، والمحاسبة عنها، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

• آلية تحديد القطاعات التي يتم التقرير عنها، لأجل التقرير عن القطاعات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

• آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

• السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

• إجراءات التعامل مع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أمور تتعلق بآلية التوحيد:

• الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وعندها اقتضاء، التأكيد من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكيد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها، وتم تعديلها عند الحاجة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. والسياسات المحاسبية الموحدة هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والمارسات الخاصة التي تتبعها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة للتقرير عن المعاملات المشابهة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحزمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.

• الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتأكيد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة من أجل توحيدتها.

• آلية ترجمة المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل الأجنبية داخل المجموعة إلى العملة الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة.

• كيفية تنظيم بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة لتناسب التوحيد، والسياسات التي تحدد مسارات تدفق المعلومات خلال آلية التوحيد، بما في ذلك تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة.

• الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أمور تتعلق بالتعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوكيد:

• آلية تسجيل تعديلات التوكيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوكيد.

• تعديلات التوكيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي نشأت عنها تعديلات التوحيد.
- معدل المعاملات بين المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وطبيعتها وحجمها.
- إجراءات المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الاقتضاء)، واختبار الببوط في قيمة الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع مالك الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي تكبدها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة (على سبيل المثال، الواجب على صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

أنشطة الرقابة

.٧

قد يتناولون فهم مراجع المجموعة لمكون أنشطة الرقابة أموراً مثل ما يلي:

- مدى التشارك في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التشارك في تصميم أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحرير الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التطبيق المتسق لأدوات الرقابة المصممة بشكل مشترك، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ١١٢)

أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة

فيما يلي أمثلة للأحداث (بما فيها المعاملات) والظروف التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بأالية التوحيد. ورغم أن هذه الأمثلة المذكورة حسب عوامل الخطر الملائم تعطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والظروف؛ فإن هذه الأحداث والظروف ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وقائمة الأمثلة ليست أيضاً قائمة شاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والظروف حسب عامل الخطر الملائم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظرًا للعلاقات المتباينة بين عوامل الخطر الملائم، فإن أمثلة الأحداث والظروف من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملائم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متغيرة. انظر أيضاً الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

عامل الخطر الملائم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
التعقيد	<ul style="list-style-type: none"> وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة داخل المجموعة. قيام المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة. القياسات أو الإفصاحات المحاسبية التي تشمل على آليات معقدة تستخدمنها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، مثل المحاسبة عن الأدوات المالية المعقدة. العمليات التشغيلية التي تخضع للوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تعمل في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من اللوائح.
عدم الموضوعية	<ul style="list-style-type: none"> الاجهادات بشأن تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي يتبعن إدراج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أدلة منشآت ذات غرض خاص أو منشآت غير تجارية يتبعن إدراجها. الاجهادات بشأن التطبيق الصحيح لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق من قبل المنشآت أو وحدات العمل في المجموعة.
التغيير	<ul style="list-style-type: none"> عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم المتكررة.
عدم التأكد	<ul style="list-style-type: none"> عمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في دول أجنبية مما قد يعرضها لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المتوقع في مجالات مثل السياسة التجارية والمالية والقيود على حركات العملة وتوزيعات الأرباح، فضلاً عن التقلبات في أسعار الصرف.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملائم	<ul style="list-style-type: none"> العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة. اختلاف نهایات السنة المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وإمكانية استغلال ذلك للتلاعب في توقيت المعاملات. وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد. التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات

عامل الخطر الملائم	مستوى الإقرارات:
<p>أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهرى في القوائم المالية للمجموعة على الضريبية.</p> <ul style="list-style-type: none"> • وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد. • التحويلات النقدية الكبيرة أو غير المعتادة داخل المجموعة، ولاسيما إلى المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها حديثاً والتي تعمل في موقع ذات مخاطر غش مهمة أو شديدة. 	

من المؤشرات الدالة على أن بيئة الرقابة أو آلية المجموعة لتقييم المخاطر أو آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها غير مناسبة لظروف المجموعة، بالنظر إلى طبيعة المجموعة ومدى تعقيدها، ولا توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة:

- ضعف هيئات حوكمة الشركات، بما في ذلك عدم الشفافية في آليات اتخاذ القرار.
- عدم وجود أدوات رقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، أو عدم فاعلية تلك الأدوات، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة بشأن متابعة العمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.

<u>Copyright</u>	<u>حقوق التأليف والنشر</u>
<p>"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, 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, 2022 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 of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition 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 يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ 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 كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واقتضاء 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 © 2023 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ 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 © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>	<p>العنوان الأصلي: Handbook of International] Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition ردمك: [Pronouncements, 2022 Edition [978-1-60815-546-0]</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 Permissions@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".</p>